



GUIDE 2035 DES ADHÉRENTS

2016

Table des matières

▶ Principales nouveautés	p.10
▶ Sources :	p.10
▶ Principales mesures des lois de finances intéressant les professions libérales	p.10
▶ Accès par imprimé	p.11
▶ Présentation des régimes d'imposition	p.12
▶ Seuils applicables	p.12
▶ Recettes à retenir	p.12
▶ Recettes à exclure	p.13
▶ Situations particulières	p.13
▶ Exercice d'activités exclusivement non commerciales	p.13
▶ Exercice d'activités commerciales et non commerciales	p.15
▶ Contribuables relevant du régime déclaratif spécial (micro-BNC) en 2015	p.16
▶ Contribuables relevant du régime de la déclaration contrôlée en 2015	p.18
▶ Régime "auto-entrepreneur"	p.19
▶ Professionnels concernés	p.20
▶ Incidences fiscales du régime auto-entrepreneur	p.20
▶ Versement libératoire de l'impôt sur le revenu	p.20
▶ Taxe sur la valeur ajoutée	p.22
▶ Obligations comptables allégées	p.22
▶ Généralités	p.23
▶ Barème de l'impôt sur les revenus de 2015	p.23
▶ Formulaires à utiliser	p.23
▶ Modalités d'envoi et délai de dépôt de la déclaration	p.23
▶ Date limite et lieu de dépôt	p.23
▶ Recours obligatoire à la procédure TDFC	p.24
▶ Conséquences d'un non-dépôt ou d'un dépôt hors délai	p.25
▶ Situations particulières	p.25
▶ Imposition par foyer	p.25
▶ Revenus provenant d'une autre activité que l'activité libérale	p.26
▶ Revenus provenant d'une activité non professionnelle	p.26
▶ Revenus provenant d'une activité salariée	p.26
▶ Exercice simultané d'une profession commerciale	p.26
▶ Cessation d'activité ou décès	p.27
▶ Territorialité de l'impôt	p.27
▶ Récapitulation des éléments d'imposition	p.28

▶ Principes d'imposition	p.30
▶ Règles générales de détermination du résultat fiscal	p.30
▶ Régime de droit commun (recettes encaissées / dépenses payées)	p.30
▶ Recettes imposables	p.30
▶ Dépenses déductibles	p.32
▶ Régime optionnel (créances acquises / dépenses engagées)	p.33
▶ Principes et modalités de l'option	p.33
▶ Justification des dépenses	p.34
▶ Éléments de justification et comptabilisation	p.35
▶ Dépenses à usage mixte	p.35
▶ Dépenses évaluées forfaitairement	p.36
▶ Incidence de la TVA sur la déclaration n°2035-SD	p.36
▶ Situation du contribuable au regard de la TVA	p.36
▶ Professionnels non assujettis à la TVA	p.36
▶ Professionnels assujettis à la TVA	p.37
▶ Mentions de la TVA sur les annexes n°2035-A-SD et 2035-B-SD	p.37
▶ Identification du contribuable et de l'exploitation	p.38
▶ Page 1 du formulaire 2035-SD	p.38
▶ Page 2 du formulaire 2035-SD	p.40
▶ Annexe 2035-A-SD	p.41
▶ Recettes et dépenses professionnelles	p.43
▶ Recettes professionnelles	p.43
▶ Déclaration 2035-A-SD - Cadre 2	p.43
▶ Recettes professionnelles (ligne 1, AA)	p.44
▶ Nature des recettes à retenir	p.44
▶ Encaissements ne constituant pas des recettes	p.45
▶ Débours et honoraires versés à des tiers	p.45
▶ Débours payés pour le compte du client (ligne 2, AB)	p.46
▶ Honoraires rétrocédés (ligne 3, AC)	p.46
▶ Honoraires non rétrocédés (ligne 21)	p.46
▶ Produits financiers (ligne 5, AE)	p.47
▶ Gains divers (ligne 6, AF)	p.48
▶ Prestations maternité	p.49
▶ Indemnités d'assurance	p.49
▶ Dommages et intérêts	p.50
▶ Indemnité d'éviction	p.50
▶ Indemnités de rupture de contrat	p.50
▶ Indemnité de cessation ou de transfert de clientèle	p.51

▶ Dépenses professionnelles	p.52
▶ Déclaration 2035-A-SD - Cadre 3	p.52
▶ Dépenses liées au personnel	p.53
▶ Salaires nets et avantages en nature (ligne 9, BB)	p.53
▶ Charges sociales sur salaires (ligne 10, BC)	p.55
▶ Personnel intérimaire (ligne 18, BH)	p.56
▶ Impôts et taxes	p.56
▶ Contribution économique territoriale (CET) (ligne 12, JY)	p.56
▶ CSG déductible (ligne 14, BV)	p.57
▶ Autres impôts (ligne 13, BS)	p.58
▶ Locaux professionnels	p.59
▶ Loyers et charges locatives (ligne 15, BF)	p.59
▶ Frais de chauffage, d'eau, de gaz et d'électricité (ligne 20, BH)	p.60
▶ Moyens techniques	p.60
▶ Achats et petit outillage (ligne 8, BA et ligne 19 BH)	p.60
▶ Location de matériel et de mobilier (ligne 16, BG)	p.61
▶ Entretien et réparation (ligne 17, BH)	p.62
▶ Primes d'assurance (ligne 22, BH)	p.63
▶ Frais de véhicules (ligne 23, BJ)	p.64
▶ Justification des déplacements	p.64
▶ Régime de droit commun : déduction des frais réels	p.65
▶ Régime optionnel : déduction des frais forfaitaires	p.67
▶ Frais de déplacement et de représentation	p.72
▶ Frais de réception, de représentation et de congrès (ligne 26, BM)	p.72
▶ Autres frais de déplacement (ligne 24, BJ)	p.72
▶ Charges sociales personnelles et autres cotisations professionnelles	p.73
▶ Charges sociales personnelles (ligne 25, BK)	p.73
▶ Cotisations syndicales et professionnelles (ligne 29, BM)	p.77
▶ Frais administratifs et de gestion	p.78
▶ Fournitures de bureau, frais de documentation, de correspondance et de téléphone (ligne 27, BM)	p.78
▶ Frais d'acte et de contentieux (ligne 28, BM)	p.78
▶ Autres frais divers de gestion (ligne 30, BM)	p.78
▶ Frais financiers (ligne 31, BN)	p.79
▶ Intérêts d'emprunt	p.79
▶ Agios bancaires	p.80
▶ Pertes diverses (ligne 32, BP)	p.81

▶ Patrimoine professionnel	p.82
▶ Composition du patrimoine professionnel	p.82
▶ Sources :	p.82
▶ Définition des différentes catégories de biens	p.82
▶ Biens affectés par nature	p.82
▶ Biens affectés par décision de gestion	p.82
▶ Biens privés	p.82
▶ Cas particulier des parts de sociétés	p.83
▶ Personnes concernées	p.83
▶ Conséquences au regard de la déduction des charges	p.84
▶ Amortissements	p.85
▶ Tableau des "immobilisations et amortissements" (Déclaration 2035-SD, page 2 cadre I)	p.85
▶ Règles fiscales relatives à l'amortissement	p.87
▶ Méthode d'amortissement par composant	p.87
▶ Éléments amortissables	p.88
▶ Base amortissable	p.88
▶ Taux d'amortissement	p.89
▶ Modes d'amortissement	p.91
▶ Plus-values et moins-values professionnelles	p.96
▶ Tableau "Détermination des plus-values et moins-values" (2035-SD, cadre II, page 3)	p.96
▶ Détermination des plus-values ou moins-values	p.97
▶ Modalités d'imposition	p.97
▶ Plus et moins-values à court terme	p.98
▶ Plus et moins-values à long terme	p.98
▶ Cas particuliers	p.99
▶ Régimes d'exonération des plus-values professionnelles	p.102
▶ Exonération en faveur des petites entreprises (CGI, art. 151 septies) .	p.103
▶ Exonération applicable en cas de cession de l'activité ou d'une branche complète d'activité (CGI, art. 238 quindecies)	p.106
▶ Exonération en cas de départ à la retraite (CGI, art. 151 septies A)	p.109
▶ Abattement sur les plus-values immobilières (CGI, art. 151 septies B)	p.113
▶ Exonération en cas de cession de droits de surélévation d'immeubles (CGI, art. 238 octies A)	p.114
▶ Abattement en cas de cession de droits sociaux par les dirigeants partant en retraite (CGI, art. 150-0 D ter)	p.115
▶ Synthèse des régimes de faveur en matière de plus-values professionnelles	p.115

▶ Détermination du résultat	p.119
▶ Déclaration 2035-B-SD - Cadre 4	p.119
▶ Réintégrations (lignes 35 à 37)	p.119
▶ Plus-values à courts terme (ligne 35 CB)	p.119
▶ Divers à réintégrer (ligne 36 CC)	p.119
▶ Bénéfice des sociétés civiles de moyens (ligne 36 CD)	p.120
▶ Déductions (lignes 40 à 44)	p.120
▶ Frais d'établissement (ligne 40 CG)	p.120
▶ Dotation aux amortissements (ligne 41 CH)	p.121
▶ Moins-values à court terme (ligne 42 CK)	p.121
▶ Divers à déduire (ligne 43 CL)	p.121
▶ Résultat fiscal (lignes 46 CP ou 47 CR)	p.122
▶ Détermination de la valeur ajoutée	p.123
▶ Annexe 2035-E-SD	p.123
▶ Souscription de l'imprimé	p.124
▶ Cadre A "RECETTES"	p.124
▶ Ligne EF "Montant des recettes provenant de l'exercice d'une profession non commerciale"	p.124
▶ Ligne EG "Gains divers"	p.125
▶ Ligne EH "TVA déductible afférente aux dépenses visées aux lignes EJ à EP"	p.125
▶ Ligne EN "Plus-value"	p.125
▶ Ligne EI "Total 1"	p.125
▶ Cadre B "DÉPENSES"	p.125
▶ Ligne EJ "Achats"	p.125
▶ Ligne EK "Variation de stock"	p.125
▶ Ligne EL "Services extérieurs"	p.125
▶ Ligne EM "Loyers et redevances"	p.125
▶ Ligne EO "Frais de transports et de déplacement"	p.126
▶ Ligne EP "Frais divers de gestion"	p.126
▶ Ligne EQ "TVA incluse dans les recettes mentionnées en ligne EF"	p.126
▶ Ligne ER "TCA et assimilées"	p.126
▶ Ligne EU - Certaines dotations aux amortissements	p.126
▶ Ligne EV "Moins-values"	p.126
▶ Ligne EW "Total 2"	p.126
▶ Cadre C "VALEUR AJOUTÉE"	p.126
▶ Cadre D "CONTRIBUTION SUR LA VALEUR AJOUTÉE DES ENTREPRISES"	p.126
▶ Crédits et réductions d'impôt	p.127
▶ Déclaration 2069-RCI-SD	p.127
▶ Crédit d'impôt formation du professionnel	p.129
▶ Crédit d'impôt famille	p.130
▶ Crédit d'impôt apprentissage	p.130
▶ Crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale	p.131
▶ Crédit d'impôt compétitivité emploi (CICE)	p.132
▶ Crédit d'impôt intéressement	p.133
▶ Crédit d'impôt métier d'art	p.133
▶ Réduction d'impôt mécénat	p.134
▶ Réduction d'impôt pour acquisition de biens culturels	p.135
▶ Crédit d'impôt pour investissement en Corse	p.135
▶ Réduction d'impôt pour frais de tenue de comptabilité et frais d'adhésion à une AGA ..	p.136

▶ Régimes spéciaux	p.138
▶ Régimes particuliers à certaines professions	p.138
▶ Agents généraux d'assurance	p.138
▶ Option pour le régime des traitements et salaires	p.138
▶ Autres particularités fiscales	p.139
▶ Médecins	p.139
▶ Déduction forfaitaire de 2 % couvrant certains frais	p.139
▶ Abattement du groupe III et déduction de 3 %	p.140
▶ Exonération de 60 jours de garde au titre de la permanence des soins	p. 142
▶ Revalorisation des honoraires perçus dans une zone déficitaire en offre de soins	p.142
▶ Précisions concernant les médecins remplaçants	p.143
▶ Vétérinaires	p.143
▶ Professions littéraires, artistiques ou sportives	p.144
▶ Inventeurs et auteurs de logiciels	p.144
▶ Fonctionnaires apportant leur concours à des entreprises privées	p.144
▶ Epargne salariale et CESU	p.145
▶ Epargne salariale	p.145
▶ Chèque emploi-service universel (CESU)	p.146
▶ Régimes particuliers d'exonération liés à la localisation ou le statut de jeune entreprise	p.146
▶ Zones franches urbaines	p.146
▶ Conditions d'application	p.147
▶ Calcul de l'exonération	p.149
▶ Obligations déclaratives	p.152
▶ Zones franches dans les DOM	p.152
▶ Zone de revitalisation rurale	p.154
▶ Création d'entreprises entre le 1er janvier 2004 et le 31 décembre 2010 .	p. 154
▶ Création et reprise d'entreprise entre le 1er janvier 2011 et le 31 décembre 2020	p.156
▶ Pôles de compétitivité	p.158
▶ Jeunes entreprises innovantes	p.158
▶ Jeunes artistes à la création plastique	p.159

▶ Sociétés de personnes	p.161
▶ Principes d'imposition	p.161
▶ Sociétés concernées	p.161
▶ Précisions concernant les EIRL	p.161
▶ Précisions concernant les sociétés de fait	p.161
▶ Régime d'imposition des sociétés de personnes	p.162
▶ Résultat fiscal de la société et imposition des associés	p.162
▶ Détermination du résultat fiscal de la société	p.162
▶ Répartition du résultat au 31 décembre entre les associés	p.163
▶ Règles de répartition	p.163
▶ Prise en compte des dépenses professionnelles individuelles	p.164
▶ Déclarations fiscales à souscrire	p.166
▶ Déclaration 2035-SD	p.166
▶ État détaillé des charges professionnelles individuelles des associés	p.168
▶ Déclarations n°2035-F-SD et n°2035-G-SD	p.169
▶ Mesures spécifiques en matière de plus-values	p.169
▶ Report d'imposition des plus-values d'apport en société d'une activité individuelle	p.169
▶ Report d'imposition des plus-values d'apport ou d'échange réalisées par une SCP	p.169
▶ Plus-values résultant de la transmission à titre gratuit de parts sociales	p.170
▶ Report d'imposition des plus-values d'apport de titres en société par les professionnels exerçant à titre individuel	p.170
▶ Report d'imposition des plus-values d'apport de titres en société par des associés de sociétés de personnes	p.170
▶ Neutralisation fiscale des transformations de SCP en associations d'avocats à responsabilité professionnelle individuelle (AARPI)	p.170
▶ Déclaration 2042 C PRO - Régime micro-BNC	p.171
▶ Sources :	p.171
▶ Généralités	p.171
▶ Détermination du résultat imposable	p.171
▶ Déclaration des recettes	p.171
▶ Abattement pour frais	p.172
▶ Patrimoine professionnel	p.172
▶ Régime des plus-values et moins-values professionnelles	p.172
▶ Obligations déclaratives	p.172
▶ Déclaration n°2042 C PRO	p.173
▶ Plus-values professionnelles	p.173
▶ ANNEXES - Déclaration 2042 C PRO	p.173

▶ Déclaration n°2036 - Sociétés civiles de moyens	p.178
▶ Présentation	p.178
▶ Règles générales d'imposition des SCM	p.178
▶ Sociétés tenues de souscrire une déclaration n°2036	p.178
▶ Sociétés bénéficiant de l'exonération de TVA des remboursements de frais reçus des associés	p.178
▶ Incidence du régime d'imposition des associés	p.179
▶ Sociétés autorisées à opter pour le régime réel normal BIC	p.179
▶ SCM dont l'objet consiste uniquement à mettre à la disposition des associés des locaux nus	p.179
▶ Modalités de détermination du résultat	p.180
▶ SCM constituées exclusivement entre associés BNC	p.180
▶ SCM comprenant des associés relevant des BNC et des BIC ou de l'IS	p.180
▶ SCM constituées exclusivement entre associés relevant des BIC ou de l'IS ..	p.181
▶ Établissement de la déclaration n°2036	p.181
▶ Identification et renseignements divers	p.181
▶ Cadre I : détermination du résultat fiscal	p.181
▶ Colonne 1 : Bénéfices non commerciaux	p.181
▶ Colonne 2 : Bénéfices industriels et commerciaux et bénéfices non commerciaux "créances-dettes"	p.184
▶ Cadre II : immobilisations et amortissements	p.186
▶ Cadre III : répartition du résultat entre les associés	p.186
▶ Cadre IV : divers	p.186
▶ Cadre V : état détaillé des dépenses réparties entre les associés	p.187
▶ ANNEXES : déclarations fiscales intéressant les SCM	p.187
▶ Déclaration n°2036 - Déclaration de résultats et répartition entre les associés ..	p.187
▶ Déclaration 2035-AS - Associés des SCM relevant des BNC	p.191

Principales nouveautés

Sources :

Loi n°2015-1785 du 29 déc. 2015 (loi de finances pour 2016)

Loi n°2015-1786 du 29 déc. 2015 (loi de finances rectificative pour 2015)

I. - Principales mesures des lois de finances intéressant les professions libérales

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

- ▶ Le barème de l'impôt sur le revenu des personnes physiques applicable aux revenus de 2015 a été mis à jour : [1 \[Généralités\]](#)
- ▶ Exonération des sommes versées dans le cadre du "French Tech Ticket" : [5 \[Recettes professionnelles\]](#)
- ▶ Exonération des indemnités journalières en cas d'affection longue durée : [25 \[Recettes professionnelles\]](#)
- ▶ Amortissement exceptionnel des imprimantes 3D : [42 \[Amortissements\]](#)
- ▶ Prorogation et aménagement du régime des zones de revitalisation rurale (ZRR) : [85 \[Régimes spéciaux\]](#)
- ▶ Étalement de l'impôt sur la plus-value à long terme en cas de cession de cabinet assortie d'un crédit-vendeur : [27 \[Plus-values et moins-values professionnelles\]](#)
- ▶ Adhérents des associations de gestion agréée
 - Réduction d'impôt pour adhésion à une AGA : [43 \[Crédits et réductions d'impôt\]](#)
 - Salaire du conjoint de l'exploitant : [7 \[Dépenses professionnelles\]](#)

Présentation des régimes d'imposition

I. - Seuils applicables

1 - Les titulaires de bénéfices non commerciaux sont susceptibles de relever de deux régimes d'imposition à l'impôt sur le revenu :

- **le régime de la déclaration contrôlée**, applicable de plein droit aux professionnels qui réalisent plus de 32.900 € HT de recettes annuelles et aux professionnels exclus du régime micro-BNC (officiers ministériels notamment) : le résultat fiscal est déterminé par différence entre les recettes et les dépenses réelles de l'année ;
- **le régime déclaratif spécial (micro-BNC)** réservé aux contribuables dont les recettes annuelles n'excèdent pas 32.900 € HT : les obligations comptables et fiscales de ce régime sont simplifiées et le résultat fiscal est déterminé après un abattement forfaitaire de 34 % pratiqué sur les recettes déclarées.

Par ailleurs, depuis 2009, les professionnels exerçant une activité libérale dans le cadre du régime de l'**auto-entreprise** peuvent opter pour un dispositif de versement libératoire de l'impôt (V. 25 et s.).

Important

Si c'est le niveau de recettes qui est en principe déterminant pour connaître le régime d'imposition auquel sera soumis le professionnel libéral, il convient de relever à ce stade que certains professionnels sont obligatoirement soumis au régime de la déclaration contrôlée (V. 23) et qu'il est toujours possible pour un professionnel relevant du régime micro-BNC d'opter pour le régime de la déclaration contrôlée (V. 24).

2 - Les recettes à prendre en considération pour l'appréciation de la **limite de 32 900 € HT** s'entendent des sommes effectivement **encaissées au cours de l'année d'imposition** ou dont le contribuable a eu la **libre disposition** dans le cadre de son activité, quel que soit le mode de perception des réceptions et l'année au cours de laquelle elles ont été facturées.

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

Important

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

A. - Recettes à retenir

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

Sont également retenus :

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

Sur le cas particulier des versements reçus dans le cadre d'un contrat de collaboration, voir n°6.

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

- les remboursements de frais reçus de la clientèle (hors débours, voir n°5) ;
- les produits financiers (intérêts de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants se rattachant à l'exercice de la profession) ;
- les indemnités diverses perçues dans le cadre de l'exercice de la profession et ne relevant pas du régime des plus-values professionnelles ;
 - les prix et récompenses (à l'exclusion de ceux bénéficiant de l'exonération prévue en faveur des prix littéraires, scientifiques ou artistiques - CGI, art. 92 A).

B. - Recettes à exclure

5 - Un certain nombre de sommes encaissées sont à exclure pour l'appréciation du seuil de 32.900 € HT. On pourra citer :

- les **débours** (sommes payées pour le compte d'un client)
- les **sommes qui ne font que transiter** chez le professionnel sans donner lieu à un encaissement effectif (indemnités de séquestre consignées chez un avocat à l'occasion d'un litige, par exemple) ;
- les **rétrocessions d'honoraires à des confrères**, c'est-à-dire les sommes reversées par un professionnel, de sa propre initiative et dans le cadre de la mission qui lui est confiée par son client, soit à un confrère, soit à une autre personne exerçant une profession libérale complémentaire de la sienne (c'est une divergence avec les règles d'appréciation de la franchise en base de TVA (BOI-TVA-DECLA-40-10-10, § 230, 2 août 2013)).

Sur le cas particulier des contrats de collaboration, voir n°6.

- les recettes exceptionnelles réalisées en cas de **cession d'éléments d'actif** ou de transfert de clientèle (plus-values professionnelles).

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

Ces sommes ne doivent donc pas être qualifiées de rétrocessions d'honoraires à des confrères. Leur montant ne doit donc pas être soustrait de celui des recettes à prendre en compte pour l'appréciation de la limite de 32 900 €.

C. - Situations particulières

7 - Création ou cessation d'activité en cours d'année - La limite de 32 900 € HT est ajustée au prorata de la **durée d'exploitation** au cours de l'année considérée (BOI-BNC-DECLA-20-10, § 100, 12 sept. 2012).

Cet ajustement est effectué en fonction du nombre de jours d'activité par rapport à 365 jours.

1° Exercice d'activités exclusivement non commerciales

8 - Pluralité d'activités au sein du foyer fiscal - Lorsque, dans un même foyer fiscal, plusieurs des membres exercent chacun une activité non commerciale, la limite de 32 900 € HT s'apprécie distinctement au regard de chacun des membres du foyer fiscal.

9 - Exercice individuel et en société - Lorsqu'un professionnel relevant des BNC exerce à la fois une activité à titre individuel et dans le cadre d'une société de personnes en qualité d'associé, le

régime d'imposition qui lui est applicable pour l'activité exercée à titre individuel est déterminé en tenant compte à la fois des recettes réalisées à titre personnel et de celles qui lui reviennent en proportion de ses droits dans la société (BOI-BNC-DECLA-20-10, § 140, 12 sept. 2012).

Si les recettes totales des deux activités :

- **excèdent 32 900 € HT**, l'activité exercée à titre individuel est exclue du régime déclaratif spécial (même si les recettes tirées de cette activité individuelle n'excèdent pas 32 900 € HT), le régime de la **déclaration contrôlée** est seul applicable ;
- **n'excèdent pas 32 900 € HT**, l'activité exercée à titre individuel peut bénéficier du régime déclaratif spécial (**micro-BNC**).

Remarque

Lorsqu'un professionnel exerce une activité individuelle et est **associé d'une société civile de moyens**, il est admis que pour déterminer le régime d'imposition applicable à l'activité non commerciale il soit fait abstraction de la part des recettes correspondant aux droits de l'associé dans la société, dès lors que cette société exerce une activité conforme à son objet (BOI-BNC-SECT-70-20, § 300, 7 janv. 2013).

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

11 - Pluralité d'activités non commerciales - Lorsque la même personne exerce plusieurs activités non commerciales, les recettes des différentes activités doivent être totalisées pour apprécier la limite de 32 900 € HT (BOI-BNC-DECLA-20-10, § 170, 12 sept. 2012).

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

Lorsqu'ils réalisent des revenus d'activités connexes, accessoires ou d'une autre source, l'appréciation de la limite de 32 900 € HT s'effectue indépendamment, en faisant abstraction des recettes provenant de leur charge ou de leur office, obligatoirement imposées selon le régime de la déclaration contrôlée (BOI-BNC-DECLA-20-10, § 200, 12 sept. 2012).

13 - Synthèse - Le tableau ci-dessous reprend les règles applicables en cas de pluralité d'activités BNC.

Pluralité d'activités BNC

Mode d'exercice des activités	Recettes à retenir pour l'appréciation des limites	Régimes d'imposition applicable	
		Recettes ≤ 32.900 € HT	Recettes > 32.900 € HT
Activité BNC exercée à la fois à titre individuel et dans le cadre d'une société de personnes :	Cumul des recettes	Déclaration contrôlée pour la société	Déclaration contrôlée pour la société

- activité exercée dans le cadre de la société ; - activité exercée à titre individuel.		Régime déclaratif spécial (micro-BNC) pour l'activité individuelle	Déclaration contrôlée pour l'activité individuelle, même si les recettes tirées de cette activité sont inférieures ou égales à la limite.
Pluralité d'activités BNC exercées à titre individuel par la même personne (1)	Cumul des recettes	Régime déclaratif spécial (micro-BNC)	Déclaration contrôlée

(1) Précision toutefois concernant les officiers publics et ministériels : voir n°12.

2° Exercice d'activités commerciales et non commerciales

14 - L'appréciation du seuil de chiffre d'affaires sera différente selon le mode d'exercice des activités commerciales et non commerciales par le contribuable.

a) Exercice des activités dans des entreprises séparées

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

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

b) Exercice des activités dans la même entreprise

16 - En cas d'exercice d'activités dans la même entreprise, les règles diffèrent selon que les dispositions de l'article 155 du CGI sont ou non applicables (BOI-BNC-DECLA-20-10, § 290, 12 sept. 2012).

L'article 155 de la situation où un contribuable exerçant une activité, étend son activité et en retire des revenus d'une nature différente de l'activité d'origine.

1) Entreprise BIC qui étend son activité

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

▶ Application des dispositions de l'article 155 du CGI

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

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

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

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

Il est fait masse des recettes commerciales et non commerciales pour apprécier la limite de 32 900 € HT :

- **si la somme des recettes des deux activités excède 32 900 € HT**, l'activité non commerciale est exclue du régime déclaratif spécial ; le régime de la déclaration contrôlée est seul applicable et l'activité commerciale est, quant à elle, soumise au régime du bénéfice réel ;
- **si la somme des recettes des deux activités n'excède pas 32 900 € HT**, l'activité non commerciale relève du régime déclaratif spécial (micro-BNC) et l'activité commerciale relève du régime micro-entreprises.

2) Entreprise BNC qui étend son activité

18 - L'article 155 prévoit que les profits de l'activité industrielle ou commerciale réalisés à titre accessoire sont intégrés aux résultats de l'activité BNC.

L'administration indique que les opérations accessoires à caractère commercial doivent être directement liées à l'exercice de l'activité non commerciale et constituer strictement le prolongement de celle-ci (BOI-BNCDECLA-20-10, § 270, 12 sept. 2012).

Le régime déclaratif spécial (micro-BNC) est alors applicable si la somme des recettes des deux activités n'excède pas 32.900 € HT.

II. - Contribuables relevant du régime déclaratif spécial (micro-BNC) en 2015

19 - Le bénéfice imposable des contribuables relevant du régime micro-BNC est égal au montant brut des recettes annuelles, diminué d'une **réfaction forfaitaire** de 34 % avec un minimum de 305 €.

Le montant hors taxes des recettes, ajusté s'il y a lieu au prorata du temps d'activité au cours de l'année de référence (voir n°7), respecte les limites de la **franchise en base de TVA** (CGI, art. 293 B, I, 2°), soit 32.900 € HT pour 2015 et 2016.

Remarque

Ce régime ne peut s'appliquer :

- lorsque tout ou partie des biens nécessaires à l'activité est compris dans un patrimoine fiduciaire ;
- aux activités occultes au sens du deuxième alinéa de l'article L. 169 du LPF (CGI, art. 102 ter, 6, d et c).

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

- 32 900 € l'année civile précédente (N-1) ;
- ou 34 900 € l'année civile précédente, s'il n'a pas excédé 32.900 € au titre de l'avant-dernière année (N -2).

La franchise en base reste applicable l'année suivant celle du franchissement de la limite 32.900 € à condition que le chiffre d'affaires de ladite année n'excède pas une limite majorée de 34 900 €.

Si la limite de 34 900 € est franchie, l'exploitant perd le bénéfice de la franchise en base à compter du premier jour du mois au cours duquel intervient ce dépassement.

En ce qui concerne la prise en compte de la sortie du régime de la franchise en base pour l'application du micro-BNC, il faut retenir que l'exclusion du micro-BNC prend effet à compter du 1er janvier de l'année qui suit celle de l'assujettissement à la TVA (CGI, art. 102 ter, 6, b).

Il en résulte que les conséquences d'un dépassement des limites sont différentes pour l'application du micro-BNC selon que l'activité est assujettie ou non à la TVA.

21 - Professionnel libéral assujetti à la TVA - Dans l'hypothèse où le contribuable ne bénéficie plus de la franchise en base de TVA, l'exclusion du micro-BNC prend effet à compter du 1er janvier de l'année qui suit celle de l'assujettissement à la TVA.

Si la limite majorée de 34 900 € est franchie, la franchise ne s'applique plus dès le premier jour du mois de dépassement.

En revanche, le régime micro s'applique jusqu'au 31 décembre de cette même année.

Synthèse des règles :

N-2	N-1	N	N+1
Recettes < à 32 900 € : franchise TVA et micro-BNC	Recettes comprises entre 32 900 € et 34 900 € : franchise TVA et micro-BNC	Recettes < à 32 900 € : franchise et micro-BNC	Franchise TVA et micro-BNC
Recettes < à 32 900 € : franchise TVA et micro-BNC	Recettes comprises entre 32 900 € et 34 900 € : franchise TVA et micro-BNC	Recettes comprises entre 32 900 € et 34 900 € : franchise TVA et micro-BNC	TVA, micro-BNC
Recettes < à 32 900 € : franchise TVA et micro-BNC	Recettes comprises entre 32 900 € et 34 900 € : franchise TVA et micro-BNC	Recettes > à 34 900 € : TVA (1er jour du mois) et micro-BNC	TVA et déclaration contrôlée
Recettes < à 32 900 € : franchise TVA et micro-BNC	Recettes > à 34 900 € : TVA (1er jour du mois) et micro-BNC	TVA et déclaration contrôlée	

22 - Professionnel libéral non assujetti à la TVA - Dans l'hypothèse où le contribuable dépasse en N-2 et N-1 les limites ordinaires de la franchise en base sans dépasser les limites majorées, l'exclusion du régime micro prend effet dès le 1er janvier de l'année N.

Si la limite majorée prévue pour la franchise en base de TVA est dépassée en cours d'année, le régime micro s'applique jusqu'au 31 décembre de cette année

Synthèse des règles :

N-2	N-1	N	N+1
Recettes < à 32 900 € : micro-BNC	Recettes comprises entre 32 900 € et 34 900 € : micro-BNC	Recettes < à 32 900 € : micro-BNC	micro-BNC
Recettes < à 32 900 € : micro-BNC	Recettes comprises entre 32 900 € et 34 900 € : micro-BNC	Recettes comprises entre 32 900 € et 34 900 € : micro-BNC	Déclaration contrôlée
Recettes < à 32 900 € : micro-BNC	Recettes comprises entre 32 900 € et 34 900 € : micro-BNC	Recettes > à 34 900 € : micro-BNC	Déclaration contrôlée
Recettes < à 32 900 € : micro-BNC	Recettes > à 34 900 € : micro-BNC	Déclaration contrôlée	

III. - Contribuables relevant du régime de la déclaration contrôlée en 2015

23 - Application obligatoire du régime de la déclaration contrôlée - Le régime de la déclaration contrôlée s'applique aux professionnels dont les recettes excèdent le seuil de 32.900 € HT (voir toutefois n°20 l'année d'application du régime de la déclaration en cas de dépassement du seuil).

Par ailleurs, il s'applique obligatoire aux personnes suivantes :

- aux **officiers publics et ministériels**, quel que soit le montant de leurs recettes, pour les bénéfices provenant de leur charge ou de leur office
Lorsqu'ils exercent une activité connexe ou différente, ils conservent la faculté de choisir leur régime d'imposition dans les conditions de droit commun pour les bénéfices afférents à cette activité (micro-BNC ou déclaration contrôlée).
- aux personnes percevant des revenus tirés de la **production littéraire, scientifique, artistique ou de la pratique d'un sport** qui optent pour le régime particulier de détermination de leur bénéfice imposable prévu à l'article 100 bis du CGI (bénéfice moyen calculé sur trois ou cinq ans) ;
- aux personnes qui, à titre habituel ou professionnel, effectuent des **opérations sur des marchés à terme d'instruments financiers** ou de marchandises ou sur des marchés d'options négociables, sur les bons d'option ainsi que sur les parts de FCMT, lorsque l'option pour le régime des BIC n'est pas possible ou n'a pas été exercée (CGI, art. 96 A) ;
- aux contribuables qui **optent pour le régime réel simplifié** pour l'imposition de leur chiffre d'affaires ou de leur bénéfice commercial lorsqu'ils effectuent des opérations de nature commerciale taxables dans la catégorie des BIC (CGI, art. 96 B) ;
Il s'agit de contribuables qui réalisent dans une même entreprise des recettes non commerciales et des recettes commerciales dont le total n'excède pas 32 900 € HT.
- aux **sociétés ou groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés** (sociétés civiles notamment) ;
- aux **sociétés civiles de moyens** (SCM) quel que soit le montant de leurs recettes ;
- aux associés de sociétés de personnes visées aux articles 8 et 8 ter du CGI exerçant une activité de nature non commerciale.

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

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

Ainsi, au titre de l'imposition des revenus de 2015, l'option peut être exercée au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai, soit le 3 mai 2016.

Etant globale, l'option s'applique à l'ensemble des BNC réalisés par un même contribuable, à l'exception de ceux qui sont imposés selon les règles des traitements et salaires.

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

L'option pour le régime de la déclaration contrôlée est **valable deux ans** et est irrévocable tant que le contribuable reste de manière continue dans le champ d'application du régime déclaratif spécial. Elle est **reconductible tacitement** par période de deux ans. Elle cesse de produire ses effets lorsque le contribuable sort du champ d'application du régime micro-BNC (recettes supérieures à 32 900 €, imposition à la TVA, etc.).

La durée d'application des options est identique en matière de TVA. Cela étant, l'option pour le paiement de la TVA prend effet à compter du premier jour du mois au cours duquel elle est formulée, tandis que l'option pour le régime de la déclaration contrôlée s'applique à compter du 1^{er} janvier de l'année précédant celle de sa formulation.

Il est possible de **renoncer à l'option** au terme d'une période de deux ans (si les recettes du contribuable n'excèdent pas 32 900 € HT). La renonciation doit être notifiée à l'Administration, sur papier libre, avant le 1^{er} février de l'année suivant la période de deux ans pour laquelle l'option a été exercée ou reconduite tacitement. Elle prendra effet dès le 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle elle a été exercée.

Exemple

Un contribuable qui relève du régime micro-BNC en 2015 peut opter pour le régime de la déclaration contrôlée pour une durée de deux ans, au titre des bénéfices des années 2015 et 2016.

Cette option est reconduite tacitement pour une période de deux ans, au titre de l'imposition des revenus des années 2017 et 2018, sauf si elle est dénoncée avant le 1^{er} février 2017 pour produire ses effets dès l'année 2017.

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

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

Conseil pratique

Avez-vous intérêt à opter ?

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

L'**importance de vos charges professionnelles** rapport à vos recettes sera un bon indicateur, d'autant qu'un déficit BNC pour une activité exercée à titre professionnel est déductible de votre revenu global. Au contraire, si vos charges professionnelles sont très faibles, vous avez tout intérêt à rester placés sous le régime micro-BNC tant que vos recettes n'excèdent pas le seuil de chiffre d'affaires.

Par ailleurs, le bénéfice du régime de la déclaration contrôlée conditionne bien souvent des **régimes de faveur** réservés aux professions libérales (crédit d'impôt compétitivité emploi (CICE) par exemple).

IV. - Régime "auto-entrepreneur"

25 - Certains professionnels relevant du régime micro-BNC peuvent opter pour un **versement libératoire mensuel ou trimestriel de leurs charges sociales** (régime micro-social simplifié) calculé en pourcentage des recettes réalisées au titre du mois ou du trimestre (CSS, art. L. 133-6-8). Cette option peut être complétée par une **option pour le versement libératoire de l'impôt sur le revenu** afférent à leur activité professionnelle (régime micro-fiscal simplifié) également calculé en pourcentage des recettes réalisées au titre du mois ou du trimestre (CGI, art. 151-0).

Les contribuables qui ont ou vont adhérer au régime de l'auto-entrepreneur peuvent exercer leur activité dans le cadre du statut de l'EIRL (entrepreneur individuel à responsabilité limitée), ce qui leur permet, outre l'application du régime social et fiscal simplifiés, de pouvoir affecter à leur activité professionnelle un patrimoine spécifique séparé de leur patrimoine personnel.

Nouveau

Pour les exercices clos et les périodes d'imposition arrêtées à compter du 31 décembre 2015, l'accès au versement libératoire de l'impôt sur le revenu **n'est plus soumis à une option**, afin de prendre en compte l'application obligatoire du régime micro-social à toutes les micro-entreprises (au plus tard le 1er janvier 2016) (L. n° 2014-626, 18 juin 2014, art. 24).

Les conditions relatives à l'option pour le versement libératoire de l'impôt sur le revenu sont donc les suivantes :

- être soumis au **régime micro-BNC** ;
- disposer d'un **revenu fiscal de référence en N-2** inférieur ou égal à la deuxième tranche du barème de l'impôt sur le revenu (voir n°XXXXXXXXXXXX) ;
- être soumis au **régime du micro-social** prévu à l'article L. 133-6-8 du Code de la sécurité sociale.

L'application obligatoire du régime micro-social à toutes les micro-entreprises à compter du 1er janvier 2016 a été atténuée (L. fin. séc. soc. 2016, n° 2015-1702, 21 déc. 2015, art. 15 : V. D.O Actualité 50/2015, n° 9). La règle de l'application de principe du régime micro-social reste fixée (CSS, art. L. 133-6-8, I, al. 2). Cependant, les entrepreneurs relevant d'un régime micro-fiscal ont la possibilité de formuler une demande à leur caisse pour faire application des cotisations minimales applicables aux autres travailleurs indépendants.

Par ailleurs, par dérogation, les travailleurs indépendants bénéficiaires des régimes micro-fiscaux et relevant du régime de droit commun des TNS au 31 décembre 2015 peuvent continuer à relever de ce régime, sauf demande contraire de leur part.

A. - Professionnels concernés

26 - Le régime de l'auto-entrepreneur est actuellement accessible aux seuls professionnels libéraux personnes physiques :

- qui relèvent du régime micro-BNC et bénéficient de la franchise en base de TVA
- et dont le régime de retraite est rattaché au Régime social des indépendants (RSI) ou géré par la CIPAV.

Remarque

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

B. - Incidences fiscales du régime auto-entrepreneur

1° Versement libératoire de l'impôt sur le revenu

27 - Les professionnels exerçant leur activité dans le cadre du statut de l'auto-entrepreneur peuvent, s'ils sont soumis au régime micro-social simplifié, opter pour un versement libératoire de l'impôt sur le revenu.

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

- 23,1 % pour les prestations de services libérales relevant de la CIPAV ;
- 23,1 % pour les prestations de services commerciales, artisanales ou libérales relevant du RSI.

La déclaration et le paiement du versement libératoire sont effectués auprès du RSI.

28 - Option pour le versement libératoire de l'impôt sur le revenu - Pour pouvoir opter pour le versement libératoire de l'impôt sur le revenu, le contribuable doit :

- être soumis au régime micro-BNC pour le revenu non commercial ;
- avoir un revenu fiscal de référence qui n'excède pas la limite supérieure de la deuxième tranche du barème de l'impôt sur le revenu ;

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

Pour les professionnels qui souhaitent bénéficier du **versement libératoire fiscal en 2016**, le revenu fiscal de référence de leur foyer fiscal de l'année 2014 ne doit pas dépasser :

- ▶ 26 764 € pour une personne seule ;
- ▶ 53 528 € pour un couple ;
- ▶ 80 292 € pour un couple avec deux enfants.

Pour 2015, la limite du revenu fiscal de référence de l'année 2013 était de 26 631 pour une personne seule.

29 - Bénéfice du régime pour les non-résidents - Les **personnes non-résidentes de France** (CGI, art. 4 B) peuvent bénéficier du régime de l'auto-entreprise. Le revenu fiscal de référence est alors déterminé à partir des seuls revenus de source française (BOI-BIC-DECLA-10-40-10, § 30, 17 mai 2013).

30 - Option pour le régime micro-fiscal simplifié - L'option pour le régime micro-fiscal simplifié est effectuée auprès du RSI au plus tard le 31 décembre de l'année précédant l'année au cours de laquelle elle prend effet (CSS, art. L. 133-6-8, al. 2).

Ainsi, le contribuable doit opter au plus tard le 31 décembre 2015 pour bénéficier du régime en 2016. Toutefois **en cas de création d'activité**, l'option est adressée au plus tard le dernier jour du troisième mois qui suit celui de la création.

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

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

Les **plus-values ou moins-values** restent imposables selon le régime de droit commun sous réserve de l'application des régimes d'exonération.

Tous les **autres revenus du foyer fiscal** demeurent imposables dans les conditions de droit commun.

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

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

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

Les auto-entrepreneurs qui déclarent un montant de recettes nul pendant une période de 24 mois civils ou de 8 trimestres civils consécutifs (soit 2 ans) sont exclus du régime micro-social simplifié (CSS, art. L. 133-6-8-1) et en principe également du régime micro-fiscal simplifié.

33 - Sortie du régime micro-social simplifié -

Nouveau

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

Toutefois, par exception, il cesse de s'appliquer seulement au 31 décembre de l'année au cours de laquelle sont exercées les **options pour la déclaration contrôlée** (CSS, art. L. 133-6-8, III).

Il est désormais admis que les cotisations et les contributions de sécurité sociale dues par les **conjointes collaborateurs des travailleurs indépendants** sont recouvrées simultanément, dans les mêmes formes et conditions que celles dues personnellement par les travailleurs indépendants (CSS, art. L. 133-6-8, al. 2).

2° Taxe sur la valeur ajoutée

34 - Pour bénéficier du régime de l'auto-entrepreneur, le contribuable doit **obligatoirement** bénéficier du régime de la franchise en base de la TVA (CGI, art. 293 B).

35 - Récupération de la TVA - Bénéficiant de la franchise en base qui les dispense de facturer la TVA sur les prestations qu'ils rendent, les auto-entrepreneurs ne peuvent donc récupérer la TVA qui grève leurs dépenses professionnelles et acquisitions d'immobilisations.

36 - Mention sur factures de ventes - Les factures établies par les auto-entrepreneurs dans le cadre de leur activité doivent indiquer la mention "*TVA non applicable, article 293 B du CGI*".

C. - Obligations comptables allégées

37 - Les auto-entrepreneurs sont soumis à des obligations comptables allégées.

Ils sont ainsi astreints :

- ▶ à la tenue, au jour le jour, d'un livre mentionnant chronologiquement le montant et l'origine des recettes encaissées à titre professionnel, en distinguant les règlements en espèces des autres règlements ;
- ▶ à la conservation des pièces justificatives (factures, notes, etc.) ;
- ▶ à la tenue d'un registre récapitulatif par année le détail des achats avec le mode de règlement et les références des pièces pour les professionnels exerçant également une activité de vente de produits ;
- ▶ et la mention relative à la franchise en base de TVA pour leurs activités assujetties (V.36).

38 -

Nouveau

Depuis le 1er janvier 2015, le travailleur indépendant qui a opté pour l'application du régime du micro-social est tenu de

dédier un **compte bancaire** à l'exercice de l'ensemble des transactions financières liées à son activité professionnelle.

Généralités

I. - Barème de l'impôt sur les revenus de 2015

1 - Le barème de l'impôt sur le revenu pour 2016 (applicable aux revenus de 2015) est le suivant pour une part de quotient familial (Loi de finances 2016) :

Fraction du revenu imposable	Taux
N'excédant pas 9 700 €	0%
De 9 700 à 26 791 €	14%
De 26 791 à 71 826 €	30%
De 71 826 à 152 108 €	41%
Supérieure à 152 108 €	45 %

II. - Formulaires à utiliser

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

Les professionnels doivent également remplir l'annexe **n° 2035-E-SD (uniquement lorsque leurs recettes excèdent 152 500 € HT en 2015)**. Les éléments portés sur cette annexe permettent de déterminer la valeur ajoutée produite au cours de la période d'imposition, laquelle servira à la détermination de la cotisation sur la valeur ajoutée (CVAE) et permettra l'établissement de la déclaration n° 1330 CVAE à souscrire au plus tard le 3 mai 2016.

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

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

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

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

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

3 - Les formulaires sont disponibles dans les services des impôts des entreprises et sont mises en ligne sur le site www.impots.gouv.fr ou sur le site www.service-public.fr.

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

A. - Date limite et lieu de dépôt

4 - La date limite de dépôt de la déclaration n° 2035-SD et de ses annexes est fixée au deuxième jour ouvré suivant le 1er mai.

- ▶ **Pour les revenus professionnels de 2015, la date limite est ainsi fixée au 3 mai 2016.**

La date limite de dépôt des déclarations n° 2042 et 2042 C (déclaration d'ensemble des revenus) devrait être fixée au 19 mai 2016. Des délais plus longs sont accordés aux contribuables qui souscrivent leur déclaration en ligne en fonction du département dans lequel se trouve leur domicile.

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

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

B. - Recours obligatoire à la procédure TDFC

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

- ▶ Les déclarations électroniques sont remplies par le contribuable depuis son espace professionnel sur le site internet de l'administration fiscale ("Mes services", "Déclarer", "Résultats").
- ▶ Les imprimés papier continueront à être utilisés pour préparer matériellement le remplissage de la déclaration électronique. Les formulaires sont téléchargeables sur le site www.impots.gouv.fr (Rubrique "recherche de formulaires").

Remarque

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

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

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

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

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

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

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

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

9 - Le défaut ou le retard de souscription de la déclaration n° 2035-SD donne lieu à l'application, en sus de l'intérêt de retard au taux de 0,40 % par mois (CGI, art. 1727), de majorations définies dans le tableau ci-dessous :

Défaut ou retard de déclaration	
Déclaration tardive spontanée (avant mise en demeure ou réception d'un avis de vérification)	Majoration de 10% (CGI, art. 1728) + intérêt de retard
Déclaration tardive non spontanée (dans les 30 jours d'une mise en demeure, etc.) ou défaut de dépôt sans mise en demeure	Majoration de 10 % (CGI, art. 1728) + majoration de 10 % (CGI, art. 1758 A) (2) + intérêt de retard
Déclaration non déposée dans les 30 jours de la mise en demeure (dépôt tardif ou défaut de déclaration)	Majoration de 40 % (CGI, art. 1728) + intérêt de retard + taxation d'office (LPF, art. L. 68)
<i>L'intérêt de retard n'est pas applicable lorsque le professionnel a établi une mention expresse ou bénéficie de la tolérance légale.</i>	

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

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

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

IV. - Situations particulières

A. - Imposition par foyer

11 - Le principe, en France, est une imposition à l'impôt sur le revenu du foyer fiscal et non du seul contribuable.

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

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

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

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

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

1° Revenus provenant d'une activité non professionnelle

13 - Le caractère professionnel d'une activité libérale s'apprécie au regard de deux critères : l'activité doit être exercée à **titre habituel et constant** et dans un **but lucratif**.

Ces deux conditions doivent être remplies simultanément.

Il n'est pas nécessaire pour admettre le caractère professionnel d'une activité que l'intéressé en tire l'essentiel de ses ressources (BOI-BNC-BASE-40, § 100,12 sept. 2012).

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

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

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

2° Revenus provenant d'une activité salariée

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

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

Exemple

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

3° Exercice simultané d'une profession commerciale

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

S'il exerce des activités pour lesquelles il n'est pas soumis à la réglementation de l'Ordre (opérations à caractère commercial effectuées par les notaires et les architectes, notamment), il est fait application des règles prévues à l'égard des membres des professions libérales non réglementées (BOI-BNC-CHAMP-10-20, § 90, 3 févr. 2016).

18 - Autres professions - (Voir les règles présentées dans [16 \[Présentation des régimes d'imposition\]](#) et s.)

C. - Cessation d'activité ou décès

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

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

Les situations de cessation d'activité et les modalités de détermination du résultat spécifiques à la cession, à la cessation ou au décès ainsi que les obligations déclaratives font l'objet d'un examen particulier (voir BOI-BNC-CESS, 12 sept. 2012).

D. - Territorialité de l'impôt

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

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

Dans l'hypothèse où des titulaires de BNC disposent d'**implantations à l'étranger**, les bénéfices des entités françaises et étrangères doivent le plus souvent, en application du droit conventionnel, être calculés séparément comme si les établissements étaient complètement distincts.

Toutefois, pendant la période d'installation à l'étranger, il est admis, pour les quatre premiers exercices d'activité, que les charges des deux entités puissent être ventilées au prorata de leurs chiffres d'affaires respectifs (BOI-BNC-BASE-40, § 50,12 sept. 2012).

Majoration de 25% ?

L'Administration a précisé que les revenus, correspondant à des bénéfices non commerciaux, générés par une **base fixe à l'étranger** doivent être majorés de 25 % (CGI, art. 158, 7) pour être pris en compte dans le calcul de l'impôt français **dès lors que ces revenus n'ont pas été soumis au contrôle d'un organisme agréé** (DGFIP, courrier à l'ANAAFA, 10 juin 2009).

Elle a néanmoins admis que le calcul du crédit d'impôt puisse être réalisé sur une base majorée :

IR soumis au barème x [(revenus étrangers nets imposables x 1,25) / sommes des revenus nets imposables]

Cette position avait été contredite par un arrêt de la Cour administrative d'appel de Paris (CAA Paris, 9 mai 2014, n° 11PA03316) qui avait considéré qu'il n'y a pas lieu de distinguer, au sein des revenus d'un adhérent d'une association agréée, entre les bénéfices non commerciaux de source française et les bénéfices non commerciaux de source étrangère. Dès lors, l'administration ne pouvait pas, pour déterminer le montant des bénéfices non commerciaux, appliquer le coefficient multiplicateur de 1,25.

Par ailleurs, la Commission européenne avait demandé officiellement à la France (communiqué du 26 novembre 2014) de modifier les règles concernant l'application de la majoration lorsque les revenus provenaient d'un autre État Membre de l'UE ou État partie à l'accord sur l'EEE. La Commission estimait que les règles fiscales françaises allaient à l'encontre de la liberté d'établissement prévues par les articles 49 du TFUE et 31 de l'accord sur l'EEE. En conséquence, la France avait été invitée à modifier sa législation.

En dehors de toute modification législative, l'Administration avait à cet effet modifié sa doctrine en précisant les conditions de délivrance d'un visa fiscal sur des revenus de source étrangère (UE ou EEE) par les organismes agréés ou les professionnels de l'expertise comptable (BOI-DJC-OA-20-30-10-10, 3 févr. 2016, § 460 ; BOI-DJC-OA-20-10-10-30, 26 janv. 2015, § 190 ; BOI-DJC-OA-20-10-20-20, 26 janv. 2015, § 310 ; BOI-DJC-EXPC-20-40-10, 26 janv. 2015, § 85).

Pour ces revenus, le visa fiscal peut également être délivré par un **certificateur à l'étranger conventionné avec la DGFIP** (BOI-IR-BASE-10-10-20, § 135 et 137, 7 oct. 2015).

L'article 158, 7, 1°, c du CGI précise désormais que l'absence de majoration de 1,25 est applicable aux titulaires BNC qui font appel à un certificateur étranger, autorisé à ce titre par l'administration fiscale et ayant conclu avec elle une convention (L. fin. rect. 2015, 29 déc. 2015, n° 2015-1786, art. 37 : V. D.O Actualité 52/2015, n° 15, § 16).

Cette dispense s'appliquera aux revenus de sources étrangère provenant d'un État membre de l'UE ou d'un autre État partie à l'accord sur l'EEE ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre l'évasion et la fraude fiscales. La convention portera sur une période de trois ans CGI, art. 1649 quater N ; L. fin. rect. 2015, 29 déc. 2015, n° 2015-1786, art. 37).

Cette disposition entrera en vigueur à la suite de la publication du décret en Conseil d'État qui en fixera les modalités d'application.

22 - Non-résidents ayant des BNC de source française - Les personnes fiscalement domiciliées hors de France sont imposables à l'impôt sur le revenu à raison des seuls revenus de source française.

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

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

V. - Récapitulation des éléments d'imposition

23 - Outre les éléments nécessaires à l'identification du professionnel et de son entreprise (V. 36 [Principes d'imposition]), la page de garde de la déclaration 2035 récapitule les éléments d'imposition de l'exercice.

RÉCAPITULATION DES ÉLÉMENTS D'IMPOSITION (Ces résultats sont à reporter sur la déclaration de revenus n° 2042)			
voir renvois à la notice			
1- Résultat fiscal (report des lignes 46 ou 47 de l'annexe 2035 B) Bénéfice :		Déficit :	
Revenus de capitaux mobiliers (y compris les crédits d'impôt) ②			
2- Plus-values ③	à long terme imposable au taux de 16 %	à long terme exonérées (art. 238 <i>quinquies</i> du CGI)	à long terme dont l'imposition est différée de 2 ans (art. 39 <i>quinquies</i> 1-1 du CGI)
	à long terme exonérées (art. 151 <i>septies</i> du CGI)	à long terme exonérées (art. 151 <i>septies</i> A du CGI)	à long terme exonérées (art. 151 <i>septies</i> B du CGI)
3- Exonération et abatements ④ et ⑤ pratiqués (cocher la case ci-dessous correspondant à votre situation)			
Sur le bénéfice :		Sur les plus-values à long terme imposables au taux de 16 %	
Entreprise nouvelle, art. 44 <i>sexies</i> :	<input type="checkbox"/>	Activité exercée en zone franche urbaine art. 44 <i>octies</i> ou art. 44 <i>octies</i> A :	<input type="checkbox"/>
Entreprise nouvelle, art. 44 <i>quinquies</i> :	<input type="checkbox"/>	Autres dispositifs :	<input type="checkbox"/>
Zones franches DOM, art. 44 <i>quaterdecies</i> :	<input type="checkbox"/>	Date de création (ou d'entrée) dans un des régimes visés ci-avant :	<input type="checkbox"/>
Activité éligible à l'exonération en faveur des jeunes entreprises innovantes, art. 44 <i>sexies</i> A :	<input type="checkbox"/>	Date de début d'activité (ou de création) dans le régime visé ci-avant :	<input type="checkbox"/>

24 - Ce cadre récapitule certains des éléments d'imposition de l'année 2015 déterminés sur l'annexe 2035-B-SD et qui seront reportés sur la déclaration n° 2042 du contribuable (déclaration d'ensemble des revenus de l'année).

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

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

- résultat fiscal (V. (*Détermination du résultat*)) ;
- revenus de capitaux mobiliers (V. 20 [Recettes professionnelles]);
- plus-values (rubrique 2) (V. (*Plus-values et moins-values professionnelles*)) ;
- exonérations et abattements pratiqués (rubrique 3) (V. (*Régimes spéciaux*))

Principes d'imposition

I. - Règles générales de détermination du résultat fiscal

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

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

En application de l'article 12 du CGI, le bénéfice imposable est en principe celui réalisé **au cours de l'année civile**, même lorsque l'exercice comptable est clos en cours d'année.

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

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

Il est dérogé à ce principe dans les situations suivantes :

- option pour un résultat déterminé en fonction des créances acquises et des dépenses engagées (voir [13](#)) ;
- cessation d'activité ou décès de l'exploitant (voir XXXXXXXXXXX) ;
- déduction de frais de premier établissement (voir XXXXXXXXXXX) ;
- option pour l'amortissement des frais d'acquisition des immobilisations (voir XXXXXXXXXXX) ;
- perception de subventions d'équipement, dont l'imposition peut être échelonnée sur plusieurs années (CGI, art. 42 septies) ;
- étalement de revenus provenant de la production littéraire, artistique, scientifique ou de la pratique d'un sport qui peuvent être, sous certaines conditions, étalés sur 3 ou 5 ans sur option du contribuable (voir XXXXXXXXXXX) ;
- option pour l'application du système du quotient (CGI, art. 163-0 A) aux revenus exceptionnels ou différés (voir XXXXXXXXXXX) ;
- option pour la déduction forfaitaire de certaines dépenses (frais de véhicules, frais de blanchissage, etc.).

1° Recettes imposables

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

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

Important

Dans un arrêt de principe de 2013, le Conseil d'État a procédé à une transposition, en matière de BNC, de la théorie de l'**acte anormal de gestion** applicable aux BIC.

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

Tel est le cas lorsque :

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

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

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

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

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

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

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

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

6 - Paiement en nature - Dans le cas où un client s'est acquitté en cours d'année par l'attribution au contribuable de biens ou valeurs, mobiliers ou immobiliers, l'acquisition des biens ou valeurs

ainsi reçus en paiement a le caractère d'une recette dont le montant est égal à la valeur au jour du transfert de propriété de ces biens ou valeurs (BOI-BNC-BASE-20-10-10, § 30, 12 sept. 2012).

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

2° Dépenses déductibles

8 - Le bénéfice imposable tient compte des **dépenses nécessitées par l'exercice de la profession effectivement acquittées au cours de l'année d'imposition.**

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

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

Ainsi jugé des provisions pour responsabilité décennale constituées par un architecte (CE, 8 juin 1990, n° 57666).

Important

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

10 - Les dépenses admises en déduction sont retenues pour leur montant réel. Toutefois, l'évaluation forfaitaire est autorisée dans des cas limitativement énumérés (voir n°25).

11 - Tolérance concernant la date d'enregistrement des dépenses - Les exploitants individuels dont le montant annuel de recettes n'excède pas 236 000 € au cours de l'année civile ou de l'année civile précédente, peuvent procéder, au cours de l'année, à l'enregistrement de leurs recettes et dépenses professionnelles sur le livre-journal en retenant la date de l'opération figurant sur le **relevé qui leur est adressé par un établissement de crédit**, sous réserve d'enregistrer toutes leurs recettes et dépenses de l'année au plus tard le dernier jour de celle-ci (CGI, art. 99, al. 5).

Par conséquent, si le montant des recettes de l'exercice N-1 est inférieur à 236 000 €, les titulaires de BNC peuvent enregistrer les recettes et dépenses à la date de l'opération figurant sur le relevé bancaire.

Exemple

Montant des recettes N-1 = 200 000 € : par principe, en N, le professionnel peut opérer une saisie simplifiée : pour enregistrer l'écriture, il peut retenir la date de l'opération qui figure sur le relevé bancaire
 Montant des recettes en septembre N = 240 000 € : l'article 99 du CGI impose la tenue d'une saisie « classique » avec enregistrement à la date réelle du paiement à compter de septembre N mais également pour l'année N+1.

12 - Opérations de fin d'exercice - En fin d'exercice il faut revenir aux principes traditionnels :

- ▶ les chèques non encaissés devront être réintégrés en comptabilité au plus tard le 31 décembre ;

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

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

13 - Par dérogation, il est admis que, sur demande des intéressés, le bénéfice imposable des contribuables soumis au régime de la déclaration contrôlée soit déterminé en tenant compte des créances acquises et des dépenses engagées au cours de l'année d'imposition (CGI, art. 93 A).

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

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

1° Principes et modalités de l'option

15 - Pour l'imposition des revenus 2015, l'option a dû être exercée avant le 1er février 2015, sur papier libre en un exemplaire auprès du service des impôts des entreprises dont dépend le lieu d'exercice de la profession ou le principal établissement du demandeur (CGI, ann. III, art. 41-0 bis A-I).

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

Remarque

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

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

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

En pratique, le résultat imposable comprend :

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

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

Important

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

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

b) Obligations déclaratives

18 - La première année au titre de laquelle le bénéfice est déterminé en fonction des créances acquises et des dépenses engagées, les contribuables sont tenus de fournir en annexe à la déclaration n° 2035-SD un **état des créances et des dettes** au 31 décembre de l'année qui précède celle au titre de laquelle l'option est exercée, conformément à un modèle fixé par l'Administration (BOI-BNC-DECLA-10-30, § 230, 30 sept. 2013).

Tant que l'option n'a pas été dénoncée, ces contribuables doivent fournir un **état actualisé au 31 décembre** de l'année d'imposition des créances et des dettes nées antérieurement à la première année couverte par l'option (BOI-BNC-DECLA-10-30, § 240, 30 sept. 2013)

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

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

19 - L'état actualisé des créances et des dettes doit être accompagné, lorsqu'il y a lieu, d'une note comportant le **détail des corrections extra-comptables opérées pour la détermination du bénéfice** de l'année de l'option ou de la dénonciation de l'option et, le cas échéant, des années suivantes. Cette note permet d'éviter une double imposition des recettes ou une double déduction des dépenses du fait du changement de méthode.

Elle doit mentionner le nom et l'adresse des **débiteurs** ou des **créanciers** concernés, la date de l'opération qui avait entraîné la constatation de la créance ou de la dette, son montant ainsi que le montant sur lequel porte chacune des corrections (BOI-BNC-BNC-DECLA-10-30, § 250 et 255, 30 sept. 2013).

20 - Sanction - En cas de non-production de l'état ou de la note mentionnés ci-dessus, ou lorsqu'une omission ou inexactitude est relevée dans les renseignements que doivent comporter ces documents, les sanctions prévues à l'article 1729 B du CGI sont applicables : amende de 150 € pour défaut de production d'un document ; amende de 15 € par omission ou inexactitude).

C. - Justification des dépenses

21 - Pour être déductibles, les dépenses doivent avoir été acquittées ou engagées en vue de l'**acquisition du revenu non commercial** et présenter le caractère de véritables charges.

22 - Ainsi, ne sont pas prises en compte :

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

1° Éléments de justification et comptabilisation

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

La modicité des sommes en cause et la difficulté de produire des justificatifs pour certaines catégories de dépenses ne dispensent pas de l'obligation de justification (CE, 8 août 1990, n° 57666).

Toutefois l'administration admet que les **menues acquisitions de produits consommables** peuvent ne pas être assorties des factures correspondantes (BOI-BIC-CHG-10-20-20, § 40, 19 mai 2014 ; BOI-BIC-DECLA-30-10-20-10, § 250, 12 sept. 2012).

Ainsi :

- à défaut de justifications appropriées, un médecin ne peut déduire ni les **dépenses relatives à un garage inclus dans son habitation**, ni un pourcentage de **frais de téléphone** supérieur à celui admis par l'Administration (CAA Nancy, 14 févr. 2002, n° 98-57) ;
- l'absence de comptabilisation des dépenses ne constitue pas un obstacle à leur déduction ; ainsi, un contribuable dont le bénéfice non commercial a été évalué d'office peut demander la déduction des **salaires versés en espèces** qui ne figurent pas dans sa comptabilité, mais qu'il est en mesure de justifier (CE, 11 juill. 1991, n° 69831).

Important

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

2° Dépenses à usage mixte

24 - Certaines dépenses peuvent présenter un caractère mixte et sont alors de deux types.

- les **dépenses à usage privé et professionnel** (voiture à usage privé et professionnel, immeuble à usage professionnel et d'habitation, etc.) : le contribuable doit procéder sous sa propre responsabilité à une ventilation pour déterminer la part des dépenses se rapportant à l'exercice de la profession qui peut être portée en déduction ; il doit calculer le prorata d'utilisation professionnelle pour chaque catégorie de dépenses mixtes, lequel peut résulter de critères différents selon la nature des dépenses concernées ;

Exemple

Le rapport entre le nombre de kilomètres réalisés à titre professionnel et le nombre total de kilomètres effectués au cours de l'année est un critère de répartition des **frais d'un véhicule à usage mixte**.

- **les dépenses occasionnées par l'exercice simultané de plusieurs activités** (libérale, salariée, commerciale) ; sauf application de l'article 155 du CGI (V. 17 [Présentation des régimes d'imposition]), les contribuables qui exercent plusieurs activités relevant de catégories différentes (BNC, BIC, salaires, etc.) :
 - ▶ peuvent répartir au prorata des recettes brutes de chaque profession l'ensemble des dépenses engagées indistinctement par eux ;
 - ▶ mais doivent rattacher à la catégorie appropriée celles qui se rapportent spécialement à une nature d'activité.

Exemple

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

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

3° Dépenses évaluées forfaitairement

25 - Par dérogation au principe général de déduction des frais pour leur montant réel acquitté, l'Administration admet une déduction forfaitaire des frais dans des cas limitativement énumérés.

Il s'agit :

- des **frais de véhicules** (voir XXXXX) ;
- des **frais de blanchissage du linge professionnel** lorsque les travaux sont effectués à domicile (voir XXXXX) ;
- des **frais exposés par les inventeurs** en vue de la réalisation de l'invention sous la forme d'un abattement de 30 % sur les produits d'exploitation (voir XXXXX) ;
- du régime particulier de déduction de certains frais (déduction de 2 %) pour les **médecins conventionnés du secteur 1** (voir XXXXX) ;
- de la déduction forfaitaire de 10 % prévue pour les **écrivains et compositeurs** imposés selon les règles prévues en matière de traitements et salaires (voir XXXXX) ;
- de la déduction forfaitaire de 10 % prévue pour les **agents d'assurance** (voir XXXXX) ou les **fonctionnaires** apportant leur concours à une entreprise privée (voir XXXXX2) lorsqu'ils optent pour une imposition selon le régime fiscal des traitements et salaires.

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

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

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

A. - Situation du contribuable au regard de la TVA

1° Professionnels non assujettis à la TVA

27 - Pour ces professionnels, la taxe grevant les achats et services utilisés dans l'exercice de la profession constitue un **élément du prix de revient** déductible dans les mêmes conditions que le prix hors taxe.

Parallèlement, la taxe incluse dans le prix de revient des immobilisations amortissables est déduite sous la forme d'un amortissement.

2° Professionnels assujettis à la TVA

28 - Pour les professionnels libéraux dont l'activité est soumise à TVA, il convient de distinguer selon que la **comptabilité est tenue TTC ou HT**.

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

29 - Comptabilité tenue TVA comprise (case CW) - Les recettes et les dépenses sont déclarées pour leur **montant TTC**. L'**amortissement** des immobilisations qui ouvrent droit à récupération de la TVA est pratiqué et déduit à la ligne CH de l'annexe 2035-B-SD sur une base HT.

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

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

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

L'**option** résulte de la simple souscription hors taxe de la déclaration n° 2035-SD ; elle est ouverte à tous les contribuables relevant de la catégorie des BNC et assujettis à la TVA (BOI-BNC-BASE-20-10-30, § 1, 12 sept. 2012).

Les recettes et les dépenses sont déclarées pour leur montant hors TVA récupérable. L'**amortissement** des immobilisations qui ouvrent droit à récupération de la TVA est pratiqué et déduit à la ligne CH de l'annexe 2035-B-SD sur une base HT.

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

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

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

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

32 - Cadre 1 - annexe n°2035-A-SD - Selon la notice, la case AT « non assujetti à TVA » est à cocher par les non-assujettis à la TVA et les bénéficiaires de la franchise en base de TVA prévue à l'article 293 B du CGI.

Dès lors qu'un contribuable collecte et/ou récupère la TVA dans le cadre de son activité professionnelle, il doit indiquer s'il tient une comptabilité HT ou TTC.

33 - Cadre 3 - annexe n°2035-A-SD - La ligne 11 (BD) est à servir uniquement par les professionnels qui présentent la déclaration TTC.

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

35 - Il y a lieu d'indiquer la TVA sur les « recettes brutes » en incorporant dans la base non seulement les honoraires et remboursements de frais, mais toutes les recettes qui ont donné lieu à perception de TVA (certaines d'entre elles pouvant être déclarées en gains divers à la ligne AF de l'annexe 2035-A-SD).

En application de l'article 37 de l'annexe IV au CGI, les assujettis qui réalisent des **opérations taxables et des opérations exonérées** ou hors du champ d'application de la TVA doivent tenir une comptabilité permettant de distinguer ces deux catégories d'opérations ; sinon, l'Administration est en droit d'exiger le paiement de la TVA sur la totalité des recettes (CE, 6 juin 1979, n° 9338).

De même, les entreprises qui **commercialisent des produits soumis à la TVA à des taux différents** ou, éventuellement, **exonérés de cette taxe**, sont tenues de répartir, dans leur comptabilité, les recettes qu'elles réalisent par catégories d'opérations et par taux d'imposition (BOI-TVA-DECLA-30-10-20, § 10, 12 sept. 2012)

III. - Identification du contribuable et de l'exploitation

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

Important

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

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

A. - Page 1 du formulaire 2035-SD

37 - Les contribuables qui ont déjà souscrit une déclaration n°2035 recevront un imprimé n° 2035-SD pré-identifié.

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

38 -

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

cerfa
N° 11176 * 18
Formulaire obligatoire
(article 40A de l'annexe III
au code général des impôts)

Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

**REVENUS NON COMMERCIAUX
ET ASSIMILÉS
RÉGIME DE LA DÉCLARATION
CONTRÔLÉE**
N° 2035-SD – 2016

Jours et heures de réception du service →

Adresse du service où cette déclaration doit être déposée →

Identification du destinataire →

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

S.I.E.	N° dossier	Clé	Régime	IFU
--------	------------	-----	--------	-----

DÉCLARANT N° sirect [] N° de téléphone []

Attention : Toutes les entreprises soumises à un régime réel d'imposition en matière de résultats ont l'obligation de déposer par voie dématérialisée leur déclaration de résultats et ses annexes. Le non respect de cette obligation est sanctionné par l'application de la majoration de 0,2% prévue par l'article 1738 du code général des impôts. vous trouverez toutes les informations utiles pour télédéclarer sur le site www.impots.gouv.fr.

Indiquez ci-contre les éventuelles modifications intervenues (ancienne adresse en cas de changement au 1^{er} janvier précédent, rectification des informations préidentifiées sur la déclaration, etc.) :

Adresse des cabinets secondaires : []

Adresse du domicile du déclarant : []

Nature de l'activité : [] Date de début d'exercice de la profession : []

SI VOUS ÊTES MEMBRE : Dénomination et adresse du groupement, de la société :

- d'une société ou d'un groupement exerçant une activité libérale et non soumis à l'impôt sur les sociétés
- d'une société civile de moyens

RENSEIGNEMENTS RELATIFS À L'ANNÉE 2015 OU À LA PÉRIODE DU : [] AU [] (si l'activité a commencé ou cessé en cours d'année)

N° 2035 - 2015 01 53048 nd - (SDNC-DGFiP) - Janvier 2016

Viseur conventionné AA

Nom, Adresse, Téléphone, Télécopie []

-du professionnel de l'expertise comptable : []

-du conseil : []

-de l'association agréée : []

-N° d'agrément de l'AA : []

A [] le []

Signature et qualité du déclarant

MINISTÈRE DES FINANCES
ET DES COMPTES PUBLICS

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

En cas de changement d'adresse au cours de l'année 2015, si la nouvelle adresse n'a pas été prise en compte par l'Administration, il convient de rayer l'ancienne adresse et d'indiquer la nouvelle sur les lignes prévues à cet effet en dessous du cadre d'identification.

L'ancienne adresse sera alors indiquée dans le cadre prévu à cet effet.

La déclaration n° 2035-SD doit être déposée au service des impôts dont dépendait le contribuable à son ancienne adresse.

40 - Modalités d'exercice de l'activité en 2015 - Les contribuables doivent également mentionner les éléments suivants, qui ne sont pas pré-identifiés :

- la **nature exacte** de l'activité exercée ;
- la **date de début** d'exercice de la profession ;

la dénomination et l'adresse de la **société, du groupement d'exercice** ou de la **société civile de moyens** (en cas d'exercice au sein de plusieurs sociétés ou groupements il convient d'identifier chacun d'entre eux)

- **en cas de début d'exercice ou de cessation d'activité** courant 2015, il convient de mentionner la période d'activité en 2015.

41 - AGA, expert-comptable, viseur conventionné - Doivent également être indiqués sur la première page de la 2035-SD le nom, l'adresse et les coordonnées téléphoniques de leur comptable (ou conseil) et de leur association agréée ou de leur viseur agréé.

Les contribuables qui ont régulièrement adhéré à une **association de gestion agréée** doivent joindre à leur déclaration n° 2035-SD l'attestation fournie par l'association.

Les contribuables peuvent aussi faire appel aux services d'un expert-comptable, d'une société membre de l'Ordre ou d'une association de gestion et de comptabilité conventionnés (dénommés sur l'imprimé « viseur conventionné »), c'est-à-dire un professionnel de l'expertise comptable qui a obtenu une autorisation délivrée par le commissaire du Gouvernement auprès du conseil régional de l'Ordre des experts-comptables et conclu une convention avec l'administration fiscale, portant sur une période de 3 ans, dans laquelle ils prennent l'engagement de réaliser certaines missions dévolues aux organismes agréés.

L'identité du prestataire retenu doit être indiqué sur la première page de la déclaration.

Les contribuables doivent donc cocher la case correspondante (« association agréée » ou « viseur conventionné ») et porter le numéro d'agrément correspondant en bas à gauche de l'imprimé.

B. - Page 2 du formulaire 2035-SD

42 -

— 2 —
REVENUS 2015

DGI N° 2035-SD SUITE
(2016)

RÉGIME DE LA DÉCLARATION CONTRÔLÉE			
NOM ET PRÉNOMS ou DÉNOMINATION :			
N° SIRET			
SERVICES ASSURÉS PAR VOUS de façon régulière et rémunérés par des salaires :			
Désignation des employeurs		Montant des salaires nets perçus	
PERSONNEL SALARIÉ			
Nombre total de salariés :	dont handicapés :	dont apprentis :	Société civile de moyens : { - des salariés
Montant brut des salaires (extrait de la déclaration DADS de 2015) :			- quote-part vous incom-
			- des salaires nets

43 - Le haut de la seconde page de la déclaration 2035-SD doit reprendre les nom, prénoms et numéro de SIRET du professionnel.

44 - Professionnel percevant également des salaires - Cadre "Services assurés par vous" - Les professionnels qui ont exercé une activité salariée en 2015 doivent indiquer la nature des services assurés de façon régulière en dehors de l'activité libérale et rémunérés par des salaires (désignation de l'employeur, montant des salaires nets perçus au cours de l'année).

45 - Professionnel employeur - Cadre "Personnel salarié" - Les contribuables qui emploient du personnel doivent mentionner :

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

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

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

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

- le montant des salaires bruts extraits de la déclaration DADS 1 de 2015

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

46 - Professionnel exerçant en SCM - Cadre "Société civile de moyens" - Doivent ici être mentionnés la quote-part de salariés et de salaires leur revenant.

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

Exemple

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

C. - Annexe 2035-A-SD

47 -

 Formulaire obligatoire (article 40 A de l'annexe III au Code général des impôts)
N° 11177 * 18

REVENUS 2015

N° 2035-A-SD 2016

COMPTE DE RÉSULTAT FISCAL

pour mois

Si ce formulaire est déposé sans informations chiffrées, cocher la case "Néant (à confirmer)".
Ne porter qu'une somme par ligne (ne pas porter les centimes)

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

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

- la durée de l'exercice en mois en vérifiant sa cohérence avec la période d'imposition mentionnée en page 1 de la déclaration 2035-SD ;
- le code sur deux cases situé à droite de la ligne « nature de l'activité » qui est à renseigner par les omnipraticiens et les spécialistes médicaux et chirurgicaux, pour préciser leur situation par rapport à la convention nationale médicale :
 - ▶ C1 : conventionné du secteur 1 sans droit à dépassement ;
 - ▶ C2 : conventionné du secteur 1 avec droit à dépassement ;
 - ▶ C3 : conventionné du secteur 2 avec honoraires libres .
 - ▶ C0 : non conventionné ;
- si la **déclaration est souscrite par une société** ou un groupement d'exercice (exemple : SCP, société en participation, etc.) il y a lieu de cocher la case AV et de préciser case AS le nombre d'associés.
- si le résultat a été déterminé selon les recettes encaissées et les dépenses payées (case AK) ou selon les créances acquises et les dépenses engagées (case AL) ;

si la situation du contribuable au regard de la TVA qui est indiquée aux cases CV, CW ou AT (voir 26 et s.) ;

- les salaires perçus à la case AR qui ne correspondent pas aux salaires versés aux salariés, mais à ceux perçus par le professionnel au titre d'une activité salariée qu'il exerce (ou a exercée) par ailleurs en 2015 ; ce montant doit correspondre au montant déjà déclaré page 2 de la déclaration n° 2035-SD (voir 44) ;
- le total des bases amortissables hors TVA des immobilisations à la case DA, ce qui conduit à exclure les immobilisations non amortissables (exemple : valeur de la clientèle ou de parts sociales).

Les professionnels non assujettis à la TVA indiquent le montant TTC des bases amortissables (voir 27).

Recettes professionnelles

I. - Déclaration 2035-A-SD - Cadre 2

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

cerfa Formulaire obligatoire (article 40 A de l'annexe III au Code général des impôts) N° 11177 * 18

REVENUS 2015

N° 2035-A-SD 2016

COMpte DE RÉSULTAT FISCAL

pour Aj mois

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

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

2 - Les recettes se composent :

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

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

Les modalités de prise en compte de la TVA sur recettes sont indiquées aux 26 [Principes d'imposition].

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

- en cas d'option pour un résultat déterminé en fonction des créances acquises et des dépenses engagées (V. 13 [Principes d'imposition]) ;
- en cas de cessation de l'activité (voir BOI-BNC-CESS, 12 sept. 2012) ;
- en cas de transformation d'une société de personnes en société d'exercice libéral (voir BOI-BNC-CESS, 12 sept. 2012) ;
- en cas de perception de revenus exceptionnels ou différés ;

Les auteurs bénéficient d'un régime d'imposition sur un résultat moyen : voir 27 [Régimes spéciaux]

- en cas d'apport d'une activité non commerciale à une société de personnes (voir BOI-BNC-SECT-70-10-40, § 10, 12 sept. 2012).

II. - Recettes professionnelles (ligne 1, AA)

A. - Nature des recettes à retenir

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

Remarque

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

Sont ainsi imposables en BNC :

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

5 - Sont en revanche exonérés d'impôt :

- les **prix Nobel** ou les prix internationaux équivalents (CGI, art. 92 A ; CGI, ann. II, art. 39 A) ;
- les **prix nationaux ou européens** récompensant un ouvrage ou l'ensemble d'une oeuvre à caractère littéraire, artistique ou scientifique, décernés par un jury indépendant et attribués depuis au moins 3 ans (BOI-BNC-BASE-20-20, § 750, 26 août 2013) ;

Nouveau

Sont également exonérées les sommes versées par BPI aux lauréats du prix « **French Tech Ticket** » destiné à attirer les entrepreneurs étrangers à Paris (L. fin. rect. 2015, n° 2015-1786, 29 déc. 2015, art. 23).

6 - Les suppléments de rétrocession d'honoraires versés aux collaborateurs libéraux à l'occasion d'une activité de **prospection commerciale à l'étranger** ouvrent droit à une exonération d'impôt sur le revenu.

Seuls sont concernés les séjours effectués dans l'intérêt direct et exclusif du cabinet et dont la durée nécessite une résidence d'au moins vingt-quatre heures dans un autre État que celui du collaborateur ou que celui du siège du cabinet.

L'exonération est plafonnée à 25 % de la rétrocession habituelle du collaborateur sans toutefois pouvoir excéder 25 000 €.

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

Il s'agit par exemple :

- des allocations forfaitaires pour **frais de déplacement** perçues de ses clients par un ingénieur-conseil ;

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

B. - Encaissements ne constituant pas des recettes

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

Ainsi, il n'y a pas lieu de tenir compte du produit de la **cession d'immobilisations** et des sommes qui ne font que **transiter par le cabinet** sans donner lieu à un encaissement effectif, mais ces sommes doivent être enregistrées à un compte spécial pour qu'elles puissent commodément être distinguées des honoraires lorsque, exceptionnellement, elles sont encaissées par le professionnel avant d'être versées à un tiers.

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

III. - Débours et honoraires versés à des tiers

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

Il convient de distinguer les débours et les frais généraux.

11 - Les débours sont essentiellement constitués par les frais de procédures engagés pour le compte de clients. Ainsi, il s'agit de sommes dues à des tiers par le client et payées par l'avocat.

Ils se distinguent des frais généraux par le fait qu'en cas de non-paiement des sommes, le client est poursuivi et non l'avocat.

Exemple

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

12 - Les frais généraux sont considérés comme constituant l'accessoire indispensable de la réalisation de la prestation.

Exemple

Les frais généraux peuvent être les frais de déplacements (billets de train, avion, frais d'hôtel) ; les frais de correspondance.

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

13 - Les débours correspondent aux sommes payées en 2015 par les titulaires de bénéfices non commerciaux à des tiers pour le compte de leurs clients.

B. - Honoraires rétrocedés (ligne 3, AC)

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

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

Les sommes versées à titre de commissions, courtages, ristournes, honoraires, droits d'auteur et d'inventeur doivent être déclarées sur l'imprimé DAS 2 seulement lorsqu'elles excèdent 1 200 € TTC par an, pour un même bénéficiaire (BOI-BIC-CHG-40-20-30, § 170, 15 juill. 2013 et BOI-BICDECLA- 30-70-20, § 140, 1^{er} avr. 2015).

Le défaut de déclaration des sommes versées à des tiers entraîne l'application d'une **amende égale à 50%** des sommes non déclarées, mais n'entraîne plus la remise en cause de la déduction des sommes concernées (CGI, art. 1736, I, 1).

L'amende n'est pas applicable en cas de **première infraction** commise au cours de l'année civile en cours et des trois années précédentes lorsque les intéressés ont réparé leur omission, soit spontanément, soit à la première demande de l'Administration, avant la fin de l'année au cours de laquelle la déclaration devait être souscrite.

*Sur l'exonération applicable aux suppléments de rétrocessions d'honoraires remise aux collaborateurs avocats au titre des **opérations de prospection commerciale** qu'ils réalisent, V. 6.*

C. - Honoraires non rétrocedés (ligne 21)

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

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

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

- ▶ les honoraires versés par un collaborateur au titre d'un **contrat de collaboration** à un praticien titulaire : ces sommes doivent être portées à la ligne 16 BG du cadre 3 de l'annexe n° 2035-A-SD (location de matériel ou de mobilier), dans la case BW et sur la déclaration DAS 2 ;
- ▶ les **redevances** versées par les praticiens exerçant au sein d'un **établissement de santé** (public ou privé) qui constituent des charges locatives déductibles (CE, 26 juin 1996, n° 156736) ;
- ▶ les sommes versées par les **chirurgiens-dentistes aux mécaniciens-dentistes ou aux prothésistes dentaires** en contrepartie des travaux effectués par ces derniers dès lors que ces derniers exercent une profession commerciale par nature (Cette précision ne figure plus

dans la nouvelle doctrine administrative. Son application semble néanmoins pouvoir être maintenue) ;

- ▶ les honoraires versés par un **expert-comptable à un commissaire aux comptes** dont les professions sont totalement indépendantes l'une de l'autre (Rép. min. Schuman, JO Sénat, 30 oct. 1975, p. 3140 ; cette réponse n'est pas reprise dans la base BOFiP-Impôts mais son application semble néanmoins pouvoir être maintenue).

Important

Ces sommes doivent faire l'objet d'une déclaration DADS 1 ou DAS dans les mêmes conditions et sous les mêmes sanctions que les honoraires rétrocedés (V. [15](#)).

18 - La cotisation versée à une association agréée et les honoraires versés pour la tenue de la comptabilité sont à déclarer sous cette rubrique et peuvent donner lieu à une réduction d'impôt.

19 -

Conseil pratique

Une confusion dans la déclaration entre les honoraires rétrocedés et non rétrocedés a une incidence sur le seuil de recettes pris en compte pour l'application du régime d'exonération des plus-values professionnelles réservé aux petites entreprises dont le montant des recettes n'excède pas un certain seuil (CGI, art. 151 septies : V. [38](#) [*Plus-values et moins-values professionnelles*]).

IV. - Produits financiers (ligne 5, AE)

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

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

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

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

Ils doivent dans ce cas :

- déduire le montant brut de ces revenus de la **ligne 43** CL « divers à déduire » de l'annexe n° 2035-B-SD, lorsqu'ils ont été mentionnés **ligne 5** AE « produits financiers » ;
- reporter dans la case "revenus de capitaux mobiliers" en **page 1** de la déclaration 2035-SD les montants correspondant aux revenus de capitaux mobiliers ;

-

ces revenus doivent figurer pour les mêmes montants sur la déclaration n° **2042 à la page 3** (cadre 2 « revenus de capitaux mobiliers »).

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

24 - Cas particulier des intérêts moratoires - Lorsque l'obligation principale consiste en un paiement de revenu imposable, les intérêts moratoires alloués par l'État sont eux-mêmes imposables dans la même catégorie de revenus que le principal.

Inversement, quand le principal n'a pas la **nature d'un revenu imposable**, les intérêts moratoires sont affranchis d'impôt sur le revenu.

Toutefois, les intérêts moratoires dont sont assortis les **dégrèvements d'impôt** demeurent imposables si les droits dégrévés le sont, par exemple la taxe foncière ou la contribution économique territoriale. Dans ce dernier cas, le dégrèvement obtenu et les intérêts moratoires s'y rapportant doivent être compris dans les recettes imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

V. - Gains divers (ligne 6, AF)

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

Exemple

- ▶ les profits résultant d'**opérations commerciales réalisées à titre accessoire** sont imposables en BNC lorsqu'elles sont directement liées à l'exercice de l'activité libérale et en constituent strictement le prolongement (V. 4 [Présentation des régimes d'imposition] et 18 [Présentation des régimes d'imposition]);
- ▶ les redevances perçues par un praticien titulaire du cabinet dans le cadre d'un **contrat de collaboration** ;
- ▶ les redevances de **location-gérance** de la clientèle ;
- ▶ les **subventions d'équipement** ;
- ▶ l'**aide pérenne** versée aux médecins annuellement par les caisses d'assurance maladie, imposable au titre de l'année de son encaissement ;

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

L'aide est versée sur la base du nombre de FSE télétransmises au cours de l'année civile précédente et plafonnée à 35 € par an. Elle vient en complément de l'aide à l'informatisation qui a été versée aux professionnels médicaux.
- ▶ les **allocations de recherche ou bourses d'études** versées par les collectivités locales imposables en BNC lorsqu'elles rémunèrent une prestation fournie à titre indépendant à la collectivité ou à un tiers ;
- ▶ l'**aide juridictionnelle** versée aux avocats ;
- ▶ le **bonus automobile** perçu au titre de l'acquisition d'un véhicule non polluant lorsque ce véhicule est inscrit au registre des immobilisations et des amortissements ;
- ▶ les remboursements d'impôts et taxes (crédit TVA lorsque la comptabilité est tenue TTC, par exemple).

Nouveau

Les travailleurs indépendants pourront dorénavant exclure de leur revenu imposable les **indemnités journalières** versées par les organismes de sécurité sociale aux personnes atteintes d'une **affection de longue durée** (L. fin. 2016, n° 2015-1785, 29 déc. 2015, art. 78 : V. D.O Actualité 52/2015, n° 31).

Cette exonération s'applique aux exercices ou périodes d'imposition ouverts **à compter du 1er janvier 2017**.

A. - Prestations maternité

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

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

B. - Indemnités d'assurance

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

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

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

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

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

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

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

C. - Dommages et intérêts

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

- ▶ l'indemnité perçue d'une commune par un **architecte** au motif que les décisions du maire l'auraient illégalement privé de son succès à un concours pour la construction d'un centre sportif, dès lors qu'elle n'est pas destinée à réparer un préjudice autre que celui résultant d'une **perte temporaire de revenus** (CE, 24 nov. 1980, n° 16759) ;
- ▶ l'indemnité allouée par un maître d'ouvrage à un architecte à la suite de l'abandon d'un projet (CE, 3 juin 1992, n° 83803).

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

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

Toutefois, pour les indemnités perçues à compter du 1er janvier 2011, la fraction de l'indemnité qui excède un million d'euros est imposée dans la catégorie des traitements et salaires (L. fin. 2011, n° 2010-1657, 29 déc. 2010, art. 96. CGI, art. 80).

D. - Indemnité d'éviction

32 - L'indemnité d'éviction perçue par un contribuable exerçant une profession non commerciale, à raison du local professionnel, dont il dispose, constitue une recette professionnelle (BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-30, § 50, 12 sept. 2012)

E. - Indemnités de rupture de contrat

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

Important

Les indemnités de rupture de contrat destinées à compenser la perte d'un élément d'actif sont soumises au régime des **plus-values professionnelles**.

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

Par suite, l'indemnité compensatrice versée, en réparation du préjudice financier subi, à l'agent commercial en cas de **cessation de ses relations avec son mandant**, constitue une recette professionnelle imposable (BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-30, § 170, 16 avr. 2013).

En ce qui concerne les régimes d'exonération, V.31 [*Plus-values et moins-values professionnelles*]).

L'Administration admet que l'indemnité de résiliation perçue de son mandant, à titre individuel, par un agent commercial puisse bénéficier du **régime d'imposition des plus ou moins-values à long terme**, sous réserve que le contrat ait été conclu depuis au moins 2 ans (BOI-BNC-BASE-20-20, § 570, 26 août 2013).

Doivent ainsi être comprises dans les recettes imposables :

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

F. - Indemnité de cessation ou de transfert de clientèle

35 - Le bénéfice imposable tient compte des indemnités reçues en contrepartie de la cessation de l'exercice de la profession ou du transfert d'une clientèle.

Sur le régime des plus-values professionnelles applicable : V. Plus-values et moins-values professionnelles.

Dépenses professionnelles

I. - Déclaration 2035-A-SD - Cadre 3

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

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

2 - Les principes généraux de prise en compte des dépenses pour la détermination du bénéfice imposable sont exposés aux Principes d'imposition, §8 et s.

Les modalités de prise en compte de la TVA sur dépenses sont examinées aux Principes d'imposition, §26 et s.

Des dispositions particulières sont prévues dans les situations suivantes :

- en cas d'option pour un résultat déterminé en fonction des créances acquises et des dépenses engagées (V. 13 [Principes d'imposition]) ;
- dans certains régimes spéciaux, en cas de cessation de l'activité, de transformation d'une exploitation non commerciale en SEL, d'apport d'une activité non commerciale à une société de personnes (V. (Régimes spéciaux)) ;
- pour certaines dépenses admises à déduction de manière forfaitaire (V. 25 [Principes d'imposition]).

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

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

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

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

II. - Dépenses liées au personnel

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

4 - Sont déductibles pour les montants nets versés :

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

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

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

5 - Sont également déductibles :

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

Les professionnels ont la faculté d'accorder une aide financière à leurs salariés pour les encourager à recourir aux services à la personne (C. trav., art. L. 129-1. - BOI-BIC-CHG-40-50-10, § 10 et s., 7 oct. 2015).

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

Le montant de l'aide financière est plafonné à **1 830 € par an et par salarié**.

L'aide financière, qui est exonérée de cotisations sociales, peut être accordée :

- directement sous la forme d'un versement direct au profit du salarié ;
- par l'intermédiaire d'un prestataire de services à la personne ;
- par remise au salarié de chèques-emploi service universel (CESU) préfinancés par le professionnel selon le même principe que les tickets-restaurants.

L'aide ouvre droit par ailleurs, sous certaines conditions, au crédit d'impôt famille (V. (*Crédits et réductions d'impôt*)).

6 - Appointements du professionnel libéral lui-même - Ne sont pas déductibles au titre des dépenses les **appointements que pourrait se verser le professionnel libéral** à raison de son activité libérale.

Il en est de même pour les appointements que pourraient s'allouer les **associés de sociétés de personnes** n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux.

Le bénéfice imposable de l'exploitant individuel ou associé est constitué par le bénéfice telle qu'il résulte de la déclaration 2035. Le prélèvements qu'il peut opérer sur le résultat sont traités comme une avance de trésorerie sur celui-ci.

1° Salaire du conjoint de l'exploitant

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

8 - Plafonnement de la déduction - La limite de déduction du salaire du conjoint de l'exploitant est égale à **13 800 €** pour le professionnel non adhérent d'une association agréée.

En cas de **travail à temps partiel ou de début de l'activité salariée** en cours d'année, la limite de déduction est obtenue en appliquant au montant forfaitaire de 13 800 € la proportion entre le temps de travail effectif et la durée légale du travail.

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

Important

Le plafonnement du salaire du conjoint ne s'applique que lorsque les époux sont **mariés sous un régime de communauté ou de participation aux acquêts**.

Il ne joue que pour la déduction du salaire, les **charges sociales** étant intégralement déductibles quel que soit le régime matrimonial (BOI-BICCHG-40-50-10, § 240, 7 oct. 2015).

Nouveau

Pour les exercices ouverts **à compter du 1er janvier 2016**, la limite de déduction est portée à 17.500 € lorsque les époux sont mariés sous un régime de communauté ou de participation aux acquêts,

9 - Professionnel libéral adhérent d'une association de gestion agréée - Le salaire du conjoint du professionnel libéral (exerçant individuellement ou en tant qu'associé d'une société de personnes) adhérent d'une association agréée est **déductible** pour l'intégralité de son montant (BOI-BNC-BASE-40-60-10, § 130, 8 oct. 2012).

L'adhérent doit, toutes autres conditions étant par ailleurs remplies, avoir été membre de l'association agréée pendant toute la durée de l'année au titre de laquelle la déduction est pratiquée.

Cette condition n'est toutefois pas opposée lorsque l'adhésion à l'association intervient dans les cinq premiers mois de l'année considérée ainsi qu'en cas de retrait de l'agrément à l'association pour l'année au cours de laquelle intervient cet événement (CGI, ann II, art. 371 W).

2° Autres dépenses

10 - Les rémunérations versées par l'exploitant à son **concubin** sont déductibles dans les conditions applicables à un salarié, sous réserve que le concubin possède bien cette

qualité (Rép. min. Authié, JO AN 17 mars 1988, p. 370).

11 - Les frais exposés pour la nourriture et l'entretien des enfants mineurs, dont le professionnel utilise le concours, ne sont pas déductibles.

Pour le **concours d'enfants majeurs** et en l'absence de salaire versé ou en cas de salaire insuffisant, l'exploitant peut déduire une somme correspondant à l'évaluation des frais telle qu'elle est fixée en matière de législation sur la sécurité sociale (BOI-BNC-BASE-40-60-10, § 180, 8 oct. 2012).

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

12 - Cotisations patronales - Sont déductibles les **cotisations patronales** (y compris les majorations de retard) d'assurances sociales maladie, maternité, invalidité, décès, assurance vieillesse, allocations familiales et accidents du travail, les sommes acquittées à titre de cotisations patronales auprès des ASSEDIC et des régimes complémentaires de retraite et de prévoyance (AGIRC et UNIRS).

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

Le régime de garantie des salaires géré par l'AGS prévoit une cotisation annuelle calculée au taux de 0,15 % (0,10 % à compter du 1er juillet 2008) sur la même assiette que les cotisations d'assurance chômage (L. n° 2005-845, 26 juill. 2005, art. 177).

13 - Forfait social - Le **forfait social** (CSS, art. L.137-15 à L. 137-17, Circ. DSS/SD5B/2008/387, 30 déc. 2008), à la charge des employeurs, constitue une dépense professionnelle déductible au même titre que les autres charges sociales sur salaires.

Sont assujettis au forfait social, les **rémunérations ou gains exclus de l'assiette des cotisations sociales et de la CSG**.

Le taux du forfait social est de **20 %**.

Jusqu'au 31 décembre 2015, un taux de 8 % est fixé pour :

- les contributions des employeurs au financement de prestations complémentaires de prévoyance bénéficiant aux salariés, aux anciens salariés et à leurs ayants droit ;
- les sommes affectées à la réserve spéciale de participation au sein des sociétés coopératives ouvrières de production (SCOP) (L. fin. rect. 2012, n° 2012-958, 16 août 2012, art. 33).

Nouveau

Le **forfait social est fixé à 16 %** (au lieu de 20 %), **à compter du 8 août 2015**, pour les **versements sur un PERCO** de sommes issues de l'intéressement, la participation et les abondements des employeurs, si le règlement du PERCO répond aux deux conditions suivantes (CSS, art. L. 137-16) :

- les sommes recueillies sont affectées par défaut dans un support d'investissement permettant de réduire progressivement les risques financiers (C. trav., art. L. 3334-11) ;
- l'épargne est affectée à l'acquisition de parts de fonds, dans des conditions fixées par décret, qui comportent au moins 7 % de titres susceptibles d'être employés dans un PEA-PME (L. n° 2015-990, 6 août 2015, art. 149 ; D. n° 2015-1526, 25 nov. 2015 : V. D.O Actualité 48/2015, n° 13).

Nouveau

En outre, pour les sommes versées **à compter du 1er janvier 2016**, le forfait social est fixé à **8 %** (au lieu de 20 %) pendant 6 ans sur les sommes versées au titre de l'**intéressement** ou de la **participation** pour les employeurs de moins de 50 salariés (L. n° 2015-990, 6 août 2015, art. 171) :

- concluant pour la première fois un accord de participation ou d'intéressement ;
- ou concluant un nouvel accord, mais dont le dernier accord conclu remonte à plus de 5 ans.

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

Les conditions dans lesquelles les professionnels libéraux peuvent bénéficier du crédit d'impôt formation (V. (*Crédits et réductions d'impôt*))

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

16 - Plan d'épargne salariale - Les sommes versées par le professionnel au profit de ses salariés dans le cadre d'un plan d'épargne salariale font l'objet d'un examen particulier (V. 37 [Régimes spéciaux]).

17 - Conjoint collaborateur non rémunéré - Les conditions de déduction des cotisations volontaires d'assurance vieillesse du conjoint collaborateur non rémunérées sont exposées au §109.

C. - Personnel intérimaire (ligne 18, BH)

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

III. - Impôts et taxes

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

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

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

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

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

Les professionnels dont le chiffre de recettes est supérieur à 152 500 € sont soumis à l'obligation d'établir une déclaration n° 1330 CVAE, mais seuls les professionnels dont le chiffre des recettes excède 500 000 € sont redevables de la cotisation calculée en fonction de la valeur ajoutée (CVAE) : V. (*Détermination de la valeur ajoutée*).

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



les photographes-auteurs, pour leur activité exonérée relative à la réalisation de prise de vues et à la cession de leurs oeuvres d'art définies à l'article 278 septies du CGI ou de droits mentionnés à l'article 279, g du CGI portant sur leurs oeuvres photographiques (CGI, art. 1460, 2° bis) ;

- ▶ les peintres, sculpteurs, graveurs et dessinateurs considérés comme artistes et ne vendant que le produit de leur art (CGI, art. 1460, 2°) ;
- ▶ les auteurs et compositeurs, les professeurs de lettres, sciences et arts d'agrément (CGI, art. 1460, 3°) ;
- ▶ les artistes lyriques et dramatiques (CGI, art. 1460, 4°) ;
- ▶ les sages-femmes et les garde-malades (CGI, art. 1460, 5°) ;
- ▶ les sportifs pour la seule pratique d'un sport (CGI, art. 1460, 7°) ;
- ▶ les avocats ayant suivi la formation au centre régional de formation professionnelle, pour une période de deux ans à compter de l'année qui suit le début de l'exercice de la profession d'avocat (CGI, art. 1460, 8°) ;
- ▶ les membres du corps de réserve sanitaire constitué dans les conditions prévues au titre III du livre Ier de la 3e partie du Code de la santé publique pour leurs activités exercées à ce titre (CGI, art. 1460, 9°).

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

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

23 - Remboursements obtenus en 2015 - Les professionnels qui ont reçu en 2015 un remboursement de CET à la suite d'une demande de plafonnement de la CET 2014 doivent comptabiliser et déclarer le montant du dégrèvement en recettes professionnelles, ligne 6 AF du cadre 2 de l'annexe n° 2035-A-SD (BOI-BNC-BASE-20-20, § 620, 3 févr. 2016).

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

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

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

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

B. - CSG déductible (ligne 14, BV)

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

- ▶ la CSG acquittée sur les **revenus d'activité** au taux de 7,5% est déductible à hauteur de 5,1% ;

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

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

C. - Autres impôts (ligne 13, BS)

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

1° Impôts, taxes et droits déductibles

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

28 - Sont déductibles :

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

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

Les professionnels qui s'acquitter du **malus** dit "écopastille" lors de l'achat d'un véhicule peuvent également déduire cette taxe (CGI, art. 1011 bis). Il en est de même pour malus annuel que doivent acquitter chaque année les contribuables utilisant une voiture polluante est également déductible *Sur les conditions et modalités de déduction du malus, V. [58](#).*

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

S'agissant des nouvelles règles de déduction des frais d'établissement, V. [13 \[Amortissements\]](#).

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

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

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

2° Impôts et taxes non déductibles

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

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

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

34 - Sont également exclus des dépenses déductibles :

- la **taxe d'habitation** en principe.

Pour le Conseil d'Etat admet toutefois qu'est déductible des bases d'imposition la part de la taxe d'habitation acquittée par un contribuable correspondant à ses locaux professionnels, soit le pourcentage professionnel de l'immeuble à usage mixte ;

- les **taxes d'urbanisme** dues, lors de la construction ou de l'aménagement d'un immeuble ;
- les **amendes disciplinaires** ;
- les amendes pénales (**infraction au code de la route** notamment) .;
- pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2015, la taxe sur les locaux à usage commercial ou de bureaux en Île-de-France (L. fin. rect. 2014, n° 2014-1655, 29 déc. 2014, art. 26).

IV. - Locaux professionnels

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

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

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

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

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

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

- les frais d'assurance ;
- les dépenses de réparation et d'entretien ;

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

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

Il est même admis, sous certaines conditions, la **déduction d'un loyer à soi-même** lorsque le local utilisé pour l'exercice de son activité professionnelle (CE, 11 avr. 2008, n° 287708 - BOI-BNC-BASE-10-20, § 280, 12 sept. 2012). Pour cela, il faudra respecter les conditions suivantes :

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

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

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

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

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

42 - Cette rubrique de la déclaration vise les frais afférents aux locaux professionnels nécessités par l'exercice de la profession.

Important

En cas de locaux mixtes (professionnel / personnel), une répartition des frais doit être effectuée en fonction des critères physiques d'utilisation (surface occupée ou temps d'occupation par exemple).

V. - Moyens techniques

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

43 - Achats (ligne 8, BA) - Cette rubrique concerne les **achats de fournitures et produits revendus à la clientèle** ou entrant dans la **composition des prestations** effectuées (médicaments, films, produits servant à la confection de prothèses, etc.), à l'exception de tout achat de matériel qui est à reporter en petit outillage ou à déduire sous forme d'un amortissement.

44 - Petit outillage (ligne 19, BH) - Sont déduites ici les dépenses de petit matériel, l'outillage et les équipements de bureau dont la valeur unitaire ne dépasse pas **500 € HT**.

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

Le petit outillage recouvre :

- ▶ les **matériels professionnels** autres que le matériel de transport,
- ▶

les **matériels de bureau** de valeur modique tels que corbeilles à papier, agrafeuses, pèse-lettres, timbres-dateurs, corbeilles à correspondance, boîtes à fiches, etc.,

- ▶ des meubles meublants de bureau dont les achats au cours d'une même année sont limités, pour un bien déterminé, à un petit nombre d'unités. Ces achats doivent donc résulter du renouvellement constant du mobilier installé.

La déduction en charge de ces dépenses qui constituent en réalité des investissements dans des immobilisations n'est pas applicable à l'**équipement initial en mobilier** d'un immeuble de bureaux, ni au **renouvellement complet de ce mobilier**, même si la valeur unitaire de chaque meuble est inférieure à 500 € HT (sauf lorsque le total des acquisitions de l'exercice n'excède pas elle-même cette limite).

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

- ▶ Peuvent également être comprises dans les charges immédiatement déductibles les dépenses d'acquisition de **logiciels** d'une valeur unitaire HT n'excédant pas 500 €.

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

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

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

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

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

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

Il est en effet prévu que le preneur d'un contrat de location longue durée ou de crédit-bail d'un véhicule de tourisme doit réintégrer la quote-part des loyers correspondant aux amortissements pratiqués par le bailleur pour la fraction du prix d'acquisition qui excède la somme de 9 900 € pour les véhicules les plus polluants, et 18 300 € pour les véhicules ayant un taux d'émission de dioxyde de carbone inférieur à 200 g/km (CGI, art. 39, 4-b).

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

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

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

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

49 - Redevances au titre d'un contrat de collaboration - Dans le cadre d'un contrat de collaboration, les redevances versées par le collaborateur au titulaire constituent des loyers payés en contrepartie de la mise à disposition du matériel et de la clientèle et présentent le caractère de charges déductibles.

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

Remarque

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

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

50 - Les dépenses d'entretien et de réparation visent les dépenses effectuées sur les locaux, les matériels ou le mobilier professionnels, à l'exclusion des dépenses d'aménagement, d'amélioration ou de grosses réparations, qui doivent être immobilisées et faire l'objet d'un amortissement.

Important

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

51 - Ce type de dépenses est déductible quel que soit l'importance des montants dépensés.

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

53 - Frais de blanchissage - Les dépenses de blanchissage du **linge professionnel** (blouses, essuie-mains, etc.) peuvent être prises en compte pour la détermination du bénéfice si elles présentent le caractère d'une charge, sont nécessités directement par l'exercice de la profession et justifiées.

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

Important

Les frais de blanchissage sont couverts par la déduction forfaitaire de 2 % dont bénéficient les **médecins conventionnés du secteur 1**.

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

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

55 - Dépenses de grosses réparations -

- ▶ Les grosses réparations se rapportant à des éléments non inscrits au patrimoine professionnel (registre des immobilisations) ne sont pas déductibles.
Par exception, les charges qui correspondent uniquement à l'utilisation des biens affectés à l'activité et qui incomberaient normalement à un locataire si le bien était loué (réparations locatives, entretien courant, etc.) sont déductibles.
- ▶ Dépenses de grosses réparations mises à la charge du locataire - Les dépenses de grosses réparations incombant de droit au propriétaire, mais dont le paiement, par l'effet du bail, est mis à la charge du locataire, sont déductibles par ce dernier dans les mêmes conditions que le loyer, dont elles constituent l'accessoire (BOI-BIC-CHG-40-20-10, § 130, 10 juin 2013). Il n'est pas exigé que la prise en charge, par le locataire, des dépenses incombant au propriétaire résulte d'une convention écrite. Cette solution rendue en matière de BIC nous paraît transposable aux titulaires de BNC.

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

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

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

57 - Ne sont en revanche pas déductibles :

- les primes afférentes à un **contrat d'assurance « homme-clé »** versées par les membres de professions libérales ne présentent pas le caractère de dépenses nécessitées par l'exercice de la profession (Rép. min. Collin, JO Sénat 15 avr. 1999, p. 1252 ; cette réponse n'est pas reprise dans la base BOFiP-Impôts mais son application semble néanmoins pouvoir être maintenue).
- les **sommes versées volontairement par un médecin généraliste** dans le cadre d'un contrat d'entraide lui assurant un revenu de remplacement en cas de maladie ou d'accident (BOI-BNC-CHAMP-10-40-20, § 300, 2 déc. 2015).

Remarque

Les primes versées dans le cadre de contrats d'assurance de groupe en vue de bénéficier de prestations de prévoyance complémentaire, d'indemnités en cas de perte d'emploi, ou d'une retraite complémentaire

sont déductibles sous certaines conditions à la ligne 25, BK parmi les charges sociales personnelles de l'exploitant (V. 100).

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

58 - Les frais de véhicules supportés par les professionnels obéissent à des règles particulières.

A. - Justification des déplacements

59 - Principes - Tous les déplacements effectués dans le cadre de l'activité non commerciale peuvent être pris en compte (déplacements en clientèle, formation professionnelle, déplacements chez les fournisseurs, déplacements liés à la représentation professionnelle, etc.), ceci quel que soit le moyen utilisé (voiture, moto, train, etc.).

Ne présentent pas un caractère professionnel les déplacements effectués à titre privé, à titre bénévole ou dans le cadre d'une activité d'une autre nature (salarisée ou commerciale par exemple). Les professionnels sont tenus de justifier le nombre de kilomètres parcourus à titre professionnel pour chacun des véhicules utilisés.

Ce kilométrage permet en effet de calculer :

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

Important

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

60 - Frais mixtes - Le véhicule peut être utilisé à la fois pour l'exercice non commercial, pour un usage privé ou encore pour une autre activité, il est dit « à usage mixte » :

- ▶ **lorsque les dépenses sont déduites pour leur montant réel**, une ventilation doit être opérée pour déterminer la part se rattachant à l'exercice non commercial ; elle s'opère en appliquant au montant total des frais acquittés, le coefficient d'utilisation professionnelle qui résulte du rapport entre le kilométrage professionnel libéral et le kilométrage total effectué dans l'année ;
- ▶ **lorsque les dépenses sont déduites de manière forfaitaire** sur la base d'un calcul effectué (kilométrage × tarif fiscal), seul le kilométrage parcouru pour l'activité non commerciale est retenu dans le calcul.

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

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

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

62 - Cette mesure d'assouplissement ne concerne qu'un aller-retour quotidien (soit 80 km maximum par jour). Sauf causes particulières et situations examinées au cas par cas, justifiant de regarder le second aller-retour comme inhérent à la profession, la prise en compte du kilométrage au titre d'un **second aller-retour quotidien** (trajet effectué pour déjeuner au domicile) est rejetée par l'Administration (BOI-RSA-BASE-30-50-30-20, § 180, 16 mars 2015).

B. - Régime de droit commun : déduction des frais réels

63 - Le contribuable peut être propriétaire du véhicule, locataire ou simplement utilisateur lorsque le véhicule est mis gracieusement à sa disposition.

1° Frais déductibles

64 - Sont déductibles **à hauteur de l'usage professionnel**, les frais réels appuyés d'une pièce justificative, parmi lesquels :

- ▶ les frais de carburant ;
- ▶ les dépenses d'entretien et de réparation (sur la définition du caractère déductible ou amortissable de ces dépenses, V. [50](#)) ;
- ▶ les primes d'assurance ;
- ▶ les frais d'acquisition d'accessoires automobiles sous réserve que l'acquisition soit liée à la réparation du véhicule ;
- ▶ l'amortissement du véhicule ;
- ▶ les loyers versés dans le cadre d'un contrat de location ou de crédit-bail ;

Les contribuables titulaires d'un contrat de crédit-bail ou de location de plus de trois mois ou d'une durée inférieure, mais renouvelable, doivent réintégrer au résultat la fraction des loyers correspondant à l'amortissement pratiqué par le bailleur pour la partie du prix excédant le plafond légal : V. [47](#).

- ▶ les intérêts des emprunts contractés pour l'acquisition du véhicule ;
- ▶ les loyers de garages servant à abriter les voitures à usage professionnel ;
- ▶ les frais de stationnement et de parking.

Remarque

Le **malus dit "écopastille"** acquitté lors de l'**acquisition d'un véhicule** professionnel (CGI, art. 1011 bis) est compris entre 150 € et 8 000 €.

Le malus est déductible si le véhicule est inscrit dans le patrimoine professionnel, y compris par les professionnels qui optent pour la déduction des frais de véhicules selon le barème forfaitaire BNC (BOI-BNC-BASE-20-20, § 530, 26 août 2013).

En cas d'usage mixte de ce véhicule, il y a bien entendu lieu de ventiler ce malus pour ne déduire que la part se rattachant à l'exercice de la profession.

Le montant déductible de ce malus doit être porté sur la déclaration n° 2035-A-SD à la ligne « autres impôts » (ligne 13 BS).

Remarque

Le **malus annuel** en cas de détention d'un véhicule polluant (CGI, art. 1011 ter) s'élève à 160 € par véhicule et par an.

Cette taxe est déductible du bénéfice imposable l'année de son règlement sous réserve que le véhicule soit inscrit sur le registre des immobilisations et des amortissements.

Le montant du malus est à porter ligne 13 BS de l'annexe 2035-A-SD (V. § 458).

En cas d'usage mixte, il y a lieu de ne déduire que la part de la taxe se rapportant à l'utilisation professionnelle.

65 - Aide à l'acquisition et la location de véhicules propres (bonus écologique) - Le **bonus écologique** constitue une aide financière attribuée lors de la première immatriculation pour l'achat (ou la location avec option d'achat ou de longue durée de 2 ans minimum) d'un véhicule neuf émettant une quantité limitée de dioxyde de carbone (CO₂) par kilomètre.

En outre, une **prime de conversion pour le remplacement d'un véhicule diesel** mis en circulation avant 2001 par un véhicule propre est mise en place à compter du 1^{er} avril 2015 (superbonus écologique) (D. n° 2015-361, 30 mars 2015 ; A. 30 mars 2015). Elle se substitue à l'aide de 200 € précédemment allouée (prime à la casse).

Ces primes sont imposables si le professionnel a choisi d'inscrire le véhicule à son patrimoine professionnel et qu'il relève de la déclaration contrôlée.

Le gain sera présenté sur la ligne 6 AF "gains divers" de l'annexe 2035-A-SD (à hauteur du pourcentage d'utilisation à titre professionnel du véhicule).

Le montant de ces primes n'est donc pas pris en compte dans la base amortissable du véhicule.

2° Incidence de l'inscription ou non du véhicule sur le registre des immobilisations

66 - Hormis le cas des exploitants d'auto-école pour lesquels le véhicule constitue un bien affecté par nature au patrimoine professionnel, les titulaires de BNC ont le **choix d'inscrire ou non** le véhicule dont ils sont propriétaires à leur patrimoine professionnel (registre des immobilisations et des amortissements) :

- ▶ lorsque le véhicule professionnel est inscrit au **patrimoine professionnel**, l'ensemble des charges ci-dessus est déductible ainsi que l'amortissement, à hauteur de l'usage professionnel et dans les limites définies dans Amortissements, §19 ;

Une plus ou moins-value professionnelle est déterminée au moment de la sortie du véhicule du patrimoine professionnel : V. (*Plus-values et moins-values professionnelles*).

- ▶ lorsque le véhicule est conservé dans le **patrimoine privé**, les charges liées à la propriété du véhicule (amortissement, intérêts des emprunts par exemple) ne peuvent pas être portées en déduction, seules les charges d'utilisation sont déductibles.

67 - Les **charges « de propriété »** comprennent les grosses réparations, les intérêts d'emprunt, l'amortissement et, selon l'Administration, l'assurance, la carte grise.

3° Frais non déductibles

68 - Ne peuvent jamais être déduits parmi les dépenses professionnelles :

- ▶ le **prix d'acquisition du véhicule** qui fait l'objet d'un amortissement ;
- ▶ les **frais de mise à disposition et de transport** acquittés lors de l'acquisition qui doivent être rattachés au prix d'acquisition servant de base au calcul de l'amortissement ;
- ▶ le **prix d'acquisition des GPS et des radiotéléphones** installés sur un véhicule professionnel, qui doit donner lieu à la constatation d'un amortissement séparé de celui du véhicule lorsque leur valeur excède 500 € HT ;
- ▶ les **amendes pénales** (infractions au code de la route, même pendant un trajet professionnel) ;
- ▶ les sommes versées à titre de **dépôt** ou cautionnement dans un contrat de location.

C. - Régime optionnel : déduction des frais forfaitaires

69 - Dans un souci de simplification comptable, les titulaires de revenus non commerciaux sont autorisés à évaluer forfaitairement leurs frais de véhicules ; deux barèmes sont susceptibles d'être utilisés.

1° Barème kilométrique BNC

70 - Les titulaires de BNC peuvent opter pour l'évaluation forfaitaire des frais de voiture en appliquant au nombre de kilomètres parcourus à titre professionnel, le barème forfaitaire publié à l'intention des salariés (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, § 110, 7 mai 2013).

Pour bénéficier du barème kilométrique BNC, le professionnel (exerçant individuellement ou au sein d'une société de personnes relevant de l'impôt sur le revenu) doit être propriétaire du véhicule et l'avoir inscrit le véhicule au registre des immobilisations.

71 - Véhicules concernés - Le barème kilométrique BNC est susceptible de s'appliquer :

- ▶ aux voitures de tourisme ;

Sont inclus dans cette catégorie les véhicules utilitaires classés dans la catégorie N1 (véhicules de transport de 6 personnes maximum en plus du chauffeur) ainsi que les véhicules électriques (pour ces véhicules, le barème kilométrique couvre la location et les frais de recharge de la batterie, ces frais ne pouvant donner lieu à une déduction complémentaire).

- ▶ aux motos, vélomoteurs et scooters ;

72 - Véhicules exclus - Le barème kilométrique BNC ne s'applique pas aux :

- ▶ véhicules utilitaires ni aux poids lourds

Les véhicules utilitaires classés dans la catégorie N1 appartiennent à la catégorie des véhicules de tourisme et bénéficient donc du barème kilométrique BNC.

- ▶ véhicules pris en location ou mis gracieusement à disposition

Les loyers afférents aux **véhicules spécialement agencés loués ou pris en crédit-bail** ont, par leur objet même, le caractère de dépenses professionnelles. Par suite, les exploitants d'une auto-école ne peuvent pas renoncer à la déduction des loyers et l'option pour le barème BNC ne peut être exercée pour ces véhicules. Ils peuvent en revanche opter pour l'évaluation forfaitaire de leurs dépenses de carburant selon le barème BIC : V. 75.

Les contribuables qui utilisent un véhicule mis gracieusement à leur disposition ou en location de courte durée ne peuvent pas utiliser le barème forfaitaire.

Important

Lorsqu'ils utilisent **à la fois de tels véhicules et des véhicules de tourisme**, les contribuables ne peuvent pas utiliser le barème forfaitaire BNC pour la détermination forfaitaire des dépenses afférentes aux seuls véhicules de tourisme.

Ils sont tenus de déduire les frais réels pour l'ensemble de leurs véhicules.

a) Frais réels couverts par le barème kilométrique BNC

73 - Nature des frais couverts par le barème - Les frais couverts par le barème sont :

- la dépréciation (amortissement normal) ;
- les dépenses d'équipement et accessoires fournis avec le véhicule ou séparément ;
- les dépenses d'entretien et de réparation ;
- les dépenses de pneumatique ;

- les frais de carburant ;
- les primes d'assurances ;
- les frais d'achat de casques et de protections

74 - Nature des frais non couverts par le barème - Les frais non couverts s'entendent (CGI, art. 83-3°) :

- des frais de péage, de garage ou de parking ;
- et des intérêts annuels afférents à l'achat à crédit du véhicule utilisé et inscrit à l'actif.

Ces frais peuvent donc être déduits, au prorata de l'usage professionnel du véhicule, pour leur montant réel en sus du montant de la déduction résultant du barème kilométrique forfaitaire.

2° Barème carburant BIC

75 - Le barème carburant BIC s'applique aux voitures de tourisme, aux vélomoteurs, scooters et motocyclettes, mais uniquement lorsqu'ils font l'objet d'un **contrat de location ordinaire, de leasing ou de crédit-bail**.

Le barème carburant ne couvre que les dépenses de carburant.

Les frais non couverts sont déductibles pour leur **montant réel** en plus du barème, à hauteur de l'usage professionnel et s'ils sont justifiés.

Remarque

Les **exploitants d'une auto-école** qui utilisent des véhicules en location ou en crédit-bail ne peuvent pas utiliser le barème kilométrique BNC pour la déduction de leurs frais de véhicules (voir ci-dessus), mais ils peuvent utiliser le barème carburant et déduire parallèlement les autres frais réels de véhicules (loyers, entretien, etc.).

3° Modalités d'option pour une déduction forfaitaire

76 - L'option se prend a priori et s'applique obligatoirement à l'année entière ; elle peut être reconsidérée chaque année.

Pour les revenus 2015, l'option a donc dû être prise le **1er janvier 2015**.

77 - L'option pour l'un ou l'autre des barèmes s'applique obligatoirement à l'ensemble des véhicules utilisés à titre professionnel.

Les contribuables utilisant un véhicule de tourisme et un véhicule utilitaire ne peuvent donc pas opter pour le barème forfaitaire. La déduction des frais de voiture sera obligatoirement effectuée pour les montants réellement supportés.

L'option pour le barème carburant BIC s'applique obligatoirement à l'ensemble des véhicules pris en location ou en crédit-bail et utilisés à titre professionnel.

L'option pour le barème carburant BIC entraîne obligatoirement option pour le barème forfaitaire BNC pour les véhicules détenus en pleine propriété et inversement.

78 - En cas de changement de véhicule en cours d'année, il n'est pas possible de comptabiliser les frais réels de l'ancien véhicule et d'utiliser le barème forfaitaire pour le nouveau véhicule.

À l'inverse, si l'option pour le barème forfaitaire a été formulée au 1er janvier, la forfaitisation s'applique pour le nouveau véhicule.

79 - Lorsque le barème forfaitaire s'applique au sein d'une **société de personnes**, le mode de prise en compte des frais doit être identique pour tous les véhicules utilisés pour l'exercice de l'activité sociale, qu'ils appartiennent à la société ou aux associés, et pour l'ensemble des dépenses afférentes à ces véhicules.

- ▶ Les associés ne peuvent donc pas retenir, pour la déduction de leurs dépenses de véhicule, un mode de comptabilisation différent de celui appliqué pour la prise en compte des frais de même nature dans la détermination du bénéfice social (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, § 590, 7 mai 2013).

4° Obligations comptables

80 - Les deux modes de déduction, réel ou forfaitaire, sont exclusifs l'un de l'autre.

Ils ne peuvent ni coexister si plusieurs véhicules sont utilisés ni être appliqués successivement au cours d'une même année.

L'inscription des frais réels couverts par le barème à un compte de charges vaut renonciation à l'option.

81 - Les **adhérents d'associations agréées** sont tenus d'indiquer en comptabilité toutes les opérations réalisées sur les **comptes bancaires professionnels**.

S'ils désirent opter pour le barème forfaitaire BNC ou le barème forfaitaire carburant BIC, ils ont la possibilité d'inscrire les dépenses couvertes par l'évaluation forfaitaire au **compte de l'exploitant**. Cette manière de comptabiliser permet de démontrer que le contribuable a entendu se placer a priori sous ces systèmes forfaitaires. À l'inverse, l'inscription de ces frais au compte de charges emporte option pour la déduction de leur montant réel.

5° Barèmes forfaitaires pour 2015

82 - Le barème kilométrique applicable aux revenus 2015 est identique à celui prévu pour l'année 2014 (A. 26 févr. 2015 ; BOI-BAREME-000001, 15 févr. 2016).

Le barème carburant applicable aux revenus 2015 a en revanche été actualisé par rapport à 2014 (BOI-BAREME-000003, 3 févr. 2016).

Barème kilométrique applicable aux véhicules automobiles

Puissance fiscale	Frais de carburant (au km)		
	Jusqu'à 5000 km	De 5001 à 20000 km	Au-delà de 20000 km
3 CV et moins	$d \times 0,41$	$(d \times 0,245) + 824$	$d \times 0,286$
4 V	$d \times 0,493$	$(d \times 0,277) + 1\ 082$	$d \times 0,332$
5 CV	$d \times 0,543$	$(d \times 0,305) + 1\ 188$	$d \times 0,364$
6 CV	$d \times 0,568$	$(d \times 0,32) + 1\ 244$	$d \times 0,382$
7 CV et +	$d \times 0,595$	$(d \times 0,337) + 1\ 288$	$d \times 0,401$

83 - **Barème kilométrique BNC pour 2015** - d représente la distance parcourue à titre professionnel.

Barème kilométrique applicable aux cyclomoteurs (cylindrée > 50 cm³)

Puissance fiscale	Jusqu'à 3000 km	De 3001 à 6000 km	Au-delà de 6000 km
-------------------	-----------------	-------------------	--------------------

1 ou 2 CV	$d \times 0,338$	$(d \times 0,084) + 760$	$d \times 0,211$
3, 4 ou 5 CV	$d \times 0,4$	$(d \times 0,070) + 989$	$d \times 0,235$
Plus de 5 CV	$d \times 0,518$	$(d \times 0,067) + 1\ 351$	$d \times 0,292$

d représente la distance parcourue à titre professionnel.

Barème kilométrique applicable aux cyclomoteurs (cylindrée < 50 cm³)

Jusqu'à 2 000 km	De 2001 à 5000 km	Au-delà de 5000 km
$d \times 0,269$	$(d \times 0,063) + 412$	$d \times 0,146$

d représente la distance parcourue à titre professionnel.

84 - Barème carburant BIC pour 2015 -

Nouveau

Barème frais de carburant applicable aux véhicules automobiles

Puissance fiscale	Frais de carburant (au km)		
	Gazole	Super sans plomb	GPL
3 - 4 CV	0,064 €	0,089 €	0,059 €
5 à 7 CV	0,078 €	0,11 €	0,073 €
8 et 9 CV	0,093 €	0,131 €	0,086 €
10 et 11 CV	0,105 €	0,147 €	0,097 €
12 CV et +	0,117 €	0,164 €	0,108 €

Nouveau

Véhicules deux-roues motorisés (vélomoteurs, scooters et motocyclettes)

Cylindrée ou puissance fiscale	Frais de carburant (au km)
< 50 cm ³	0,029 €
de 50 cm ³ à 125 cm ³	0,059 €
entre 3 et 5 CV	0,075 €
Au-delà de 5 CV	0,103 €

85 - Modalités d'application du barème forfaitaire - La déduction forfaitaire est d'application simple :

- le montant des dépenses à déduire est obtenu en multipliant le kilométrage professionnel parcouru par le tarif au kilomètre correspondant à la puissance fiscale du véhicule utilisé et à la distance parcourue ;

Pour déterminer le tarif applicable, il y a lieu de retenir le seul kilométrage afférent à l'activité non commerciale.

lorsque les contribuables utilisent à titre professionnel plusieurs véhicules, le barème doit être appliqué de façon séparée à chacun des véhicules, en fonction de chaque puissance fiscale et du kilométrage parcouru par chaque véhicule dans l'année. Il n'y a pas lieu de procéder à la globalisation des kilomètres parcourus par l'ensemble des véhicules pour déterminer les frais d'utilisation.

a) Obligations déclaratives sur les annexes 2035-A-SD et 2035-B-SD

86 - L'option pour la déduction forfaitaire des frais de véhicules est formalisée sur la déclaration n° 2035-SD à deux endroits.

- ▶ L'option doit être matérialisée en cochant la case figurant sous la **ligne 23 « frais de véhicules »** de l'annexe n° **2035-A-SD**.
- ▶ Le détail du calcul de la déduction des frais forfaitaires est à fournir dans le tableau **cadre 7 de l'annexe n° 2035-B-SD**.

87 - Outre les informations générales concernant la désignation et la puissance du véhicule, il y a lieu de cocher, au regard de chaque véhicule, le type de barème forfaitaire retenu (BNC ou BIC).

Le barème carburant BIC diffère selon le carburant utilisé (super, diesel, super sans plomb, GPL) d'où la nécessité, si le barème BIC est retenu, de préciser le carburant utilisé.

88 - Le calcul des indemnités kilométriques résulte du produit du seul kilométrage professionnel par le tarif au kilomètre correspondant à la puissance du véhicule et à la distance parcourue.

89 - Les autres frais susceptibles d'être déduits pour leur montant réel en sus de l'évaluation forfaitaire doivent être ajoutés au pied du tableau.

90 - Le total des frais case A est à reporter ligne 23 « frais de véhicules ».

La ligne grisée qui figure sous la ligne 23 « frais de véhicules » doit être laissée vierge.

91 - Dans l'hypothèse où le contribuable **propriétaire du véhicule** a choisi d'inscrire le (ou les) véhicule(s) à son **patrimoine professionnel**, il doit :

- **comptabiliser normalement l'amortissement** du véhicule dans le registre des immobilisations et l'indiquer comme tel sur le tableau des immobilisations et des amortissements, page 2, 2035-SD suite (le total des amortissements figurent au pied du tableau dans la case A) ;
L'amortissement sera pris en compte au moment de la sortie du véhicule du patrimoine professionnel pour le calcul de la plus-value ou moins-value professionnelle.
- porter dans la case B le total des seuls amortissements pratiqués sur les véhicules pour lesquels le barème forfaitaire est utilisé ;
- déterminer par différence, au pied du tableau des amortissements, le montant des amortissements déductibles qui sera à reporter ligne CH de l'annexe n° 2035-B-SD.

L'amortissement des véhicules ne doit pas être déduit puisque le barème BNC tient déjà compte de l'amortissement normal du véhicule. En ne déduisant que la différence entre la case A et la case B, il se trouve ainsi « réintégré ».

92 - Production d'un état complémentaire (barème carburant BIC) - L'option pour le barème carburant BIC doit donner lieu à la production d'un état complémentaire à annexer à la déclaration n° 2035-SD (voir modèle ci-dessous).

Option
<p>Le soussigné (nom, prénom)</p> <p>A opté, le 1^{er} janvier de l'année..... pour l'évaluation forfaitaire des frais de carburants supportés au cours des déplacements professionnels au titre de véhicules pris en location.</p> <ul style="list-style-type: none"> - contrat de crédit-bail ou de location : - date du ou des contrats : - entreprise(s) bailleuse(s) : - dénomination : - adresse : - type et immatriculation du ou des véhicules concernés : - nombre total de kilomètres parcourus : - nombre de kilomètres parcourus à titre professionnel : - montant forfaitaire des frais de carburant : <p>À....., le.....</p> <p>Signature du déclarant</p>

VII. - Frais de déplacement et de représentation

A. - Frais de réception, de représentation et de congrès (ligne 26, BM)

93 - Ces frais sont déductibles s'ils ont un rapport direct et certain avec la profession exercée et sont justifiés dans leur montant.

Les **médecins conventionnés du secteur I** qui pratiquent la déduction forfaitaire de 2 % ne peuvent pas déduire les frais de cadeaux, réception et représentation qui sont réputés couverts par cette déduction forfaitaire (V. (*Régimes spéciaux*)).

94 - Peuvent notamment être portés en déduction ;

- ▶ les **frais de publicité** ;
- ▶ les frais de participation à des **congrès professionnels** ;
 - il s'agit des frais d'inscription, de déplacement, de repas d'affaires sur le lieu de la manifestation, des dépenses engagées au profit du conjoint qui collabore effectivement et exclusivement à l'activité du cabinet, si le congrès ou le stage a un rapport direct avec l'activité du conjoint au cabinet.
- ▶ les **frais de restaurant** correspondant à des **repas d'affaires** ou à des repas pris dans le cadre de **voyages professionnels** sont déductibles s'ils sont exposés dans l'intérêt de l'exploitation, s'ils sont dûment justifiés et s'ils se situent dans un rapport normal avec l'activité du contribuable et l'avantage qu'il en attend (CE, 7 nov. 2012, n° 338465).

Remarque

Les frais de congrès exposés par les **membres d'une SCP** doivent être considérés comme directement liés à l'exercice de l'activité sociale et incombent normalement à la société.

Leur prise en compte s'opère au niveau de la société avant répartition du résultat social entre les associés, que les dépenses soient supportées directement par la société ou remboursées par celle-ci à ses membres (Rép. min. Courrière, JO Sénat 9 sept. 1989, p. 226 ; cette réponse n'est pas reprise dans la base BOFiP-Impôts mais son application semble néanmoins pouvoir être maintenue).

B. - Autres frais de déplacement (ligne 24, BJ)

1° Principes généraux

95 - Il s'agit des frais engagés par le contribuable pour les besoins de l'exercice de la profession : taxis, billets de train, billets d'avion, etc., à l'exclusion des frais de véhicules qui doivent figurer distinctement sur la ligne 23 case BJ.

Remarque

Les frais de déplacement **remboursés aux salariés** pour un montant réel ou forfaitaire ne sont pas à indiquer ici mais à la ligne « salaires nets et avantages en nature ».

2° Frais de repas

96 - Les frais supplémentaires de repas exposés régulièrement **sur le lieu de travail** sont admis en déduction si les dépenses résultent de l'exercice normal de la profession et non de convenances personnelles.

C'est le cas lorsque la distance entre le lieu de travail et le domicile du contribuable fait obstacle à ce que le repas soit pris au domicile et lorsque l'éloignement n'est pas jugé anormal (la notion est appréciée au cas par cas).

97 - La déduction des frais de repas est subordonnée à la production des pièces justificatives attestant de la nature et du montant des dépenses. A défaut aucune déduction ne sera possible, même forfaitaire.

98 - Seuls les **frais supplémentaires de repas** sont réputés nécessités par l'exercice de la profession.

Ainsi, le professionnel doit exclure des dépenses déductibles la fraction du repas qui correspond aux frais qu'il aurait engagés s'il avait pris son repas au domicile.

De même, la valeur de chaque repas excédant un seuil fixé annuellement par l'Administration (et considéré comme excessif) ne sera pas déductible.

99 - Le professionnel reprendra chacune de ses notes de repas pour déterminer, quotidiennement, le montant qu'il pourra porter en déduction au titre de ces frais professionnels.

Pour 2015, l'Administration a actualisé les seuils relatifs aux frais de repas de la manière suivante (BOI-BNC-BASE-40-60-60, § 130, 4 mars 2015) :

- ▶ Évaluation d'un repas privé : 4,65 €
- ▶ Plafond de déductibilité d'un repas : 18,10 €
- ▶ Montant déductible d'un repas n'excédant pas le plafond : Prix du repas - 4,65 €
- ▶ Montant net déductible d'un repas excédant le plafond : 13,45 €.

Exemple

Un architecte déjeune au restaurant en 2015 et règle une note de 25 €.

Le montant déductible au titre de cette dépense sera de 13,45 € (part supérieure à 4,65 € considérée comme personnel, et inférieure à 18,10 € considérée comme excessive).

En revanche, si la note de restaurant est de 17 €, le repas sera déductible à hauteur de 12,35 € (17 € - 4,65 €).

VIII. - Charges sociales personnelles et autres cotisations professionnelles

A. - Charges sociales personnelles (ligne 25, BK)

100 - Pour la détermination du bénéfice professionnel, certaines cotisations sont admises en déduction en totalité et d'autres dans la limite d'un plafond (CGI, art. 154 bis).

Elles doivent en toute hypothèse être **justifiées** (les organismes de retraite ou d'assurance peuvent établir une attestation qui permet de justifier du paiement et de la déductibilité des primes ou cotisations).

101 - L'imprimé n° 2035-SD doit faire apparaître distinctement :

- ▶ les charges sociales obligatoires (ligne BT) ;
- ▶ et les charges sociales facultatives (ligne BU) ;
- ▶ le total des charges déductibles étant reporté à la ligne BK.

Cette distinction permet de faciliter la rédaction de la déclaration des revenus professionnels en matière sociale. Il ne doit pas y avoir de confusion entre les sommes déduites ligne 22 (primes d'assurance) et ligne 25 BK.

Important

Les cotisations déductibles sont prises en compte pour la détermination du bénéfice de l'année au cours de laquelle elles ont été **effectivement payées**.

Lorsque la comptabilité est tenue selon les règles commerciales (créances acquises), il y a lieu de retenir les **dépenses engagées** au cours de l'année d'imposition (dette certaine dans son principe et dans son montant).

102 - La notice de la déclaration n° 2035-SD précise que **seule la part déductible des cotisations obligatoires et facultatives** doit être portée à la ligne BK de l'annexe n° 2035-A-SD de la déclaration.

- ▶ En d'autres termes, la méthode consistant à déduire à la ligne BK la totalité des cotisations acquittées puis à réintégrer à la ligne « divers à réintégrer » la part non déductible ne doit pas être retenue.

1° Régimes de cotisations concernés

a) Régimes obligatoires (ligne 25, BK, BT)

103 - Les cotisations (y compris les rachats de cotisations) aux régimes obligatoires sont déduites à la ligne BK et isolées case BT sur l'annexe n° 2035-A-SD.

104 - Sont ainsi visées :

- ▶ les cotisations d'**allocations familiales** (URSSAF) ;
- ▶ les cotisations d'assurance **maladie et maternité** ;
- ▶ les cotisations d'assurance **vieillesse** versées dans le cadre :
 - d'un régime obligatoire ;
 - d'un régime complémentaire obligatoire ;
 - d'un régime d'assurance invalidité décès obligatoire ;

Les régimes complémentaires peuvent comprendre, selon les sections professionnelles, une cotisation unique ou des classes obligatoires ou optionnelles.

b) Régimes facultatifs (ligne 25, BK, BU)

105 - Les cotisations (y compris les rachats de cotisations) aux régimes facultatifs sont déduites à la ligne BK et isolées case BU sur l'annexe n° 2035-A-SD.

106 - Les professionnels peuvent adhérer à des **contrats de groupe (contrats Madelin)** et verser des cotisations au titre de certains risques en vue de bénéficier du versement de prestations d'assurance vieillesse de prévoyance complémentaires.

La Caisse nationale d'assurance vieillesse des professions libérales et la Caisse nationale des barreaux français peuvent organiser des régimes facultatifs pour les mêmes risques que ceux couverts par les contrats d'assurance de groupe.

107 - Sont ainsi visées les cotisations versées à des régimes facultatifs :

- ▶ **d'assurance vieillesse** en vue de compléter les prestations du régime obligatoire (de base ou complémentaire) en matière de retraite ;

Seules les cotisations offrant des **prestations sous forme de rente viagère** sont susceptibles d'être déduites.

- ▶ de **prévoyance complémentaire** dans le but de garantir le paiement d'indemnités journalières en cas d'arrêt de travail consécutif à une maladie ou à une maternité, le paiement de prestations en nature supplémentaires à celles résultant d'un régime obligatoire (complément de remboursement d'honoraires, de médicaments, de prothèses dentaires, etc.) ou encore le versement d'un capital ou d'une rente en cas de décès ou d'invalidité permanente ;

La prestation servie doit prendre la forme d'une prestation en nature, d'un **revenu de remplacement ou d'une rente** pour donner lieu à déduction des primes.

Les cotisations à un contrat d'assurance groupe couvrant les **conjoint**s et les **enfants**, qui ont la qualité d'ayant droit du régime d'assurance maladie maternité des travailleurs non salariés, sont admises en déduction. Il en va de même des concubins ou partenaires liés par un **PACS** qui ont la qualité d'ayant droit.

- ▶ **d'assurance « perte d'emploi »** pour compenser l'absence d'allocations de chômage et bénéficier du versement d'un revenu de substitution en cas de perte d'emploi résultant d'un événement extérieur.

2° Régime de déduction de droit commun

108 - Contribuables concernés - Sont concernés :

- les contribuables qui exercent une activité professionnelle à titre individuel ou en tant qu'associé d'une société relevant de l'impôt sur le revenu,
- l'associé unique d'EURL n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés,
- et les conjoints collaborateurs ayant adhéré aux régimes sociaux obligatoires de l'exploitant à titre volontaire (BOI-BNC-BASE-40-60-50-10, § 1, 27 oct. 2014).

Les **exploitants retraités** ne peuvent pas déduire les cotisations facultatives qu'ils versent au titre de la prévoyance.

109 - Cotisations déductibles sans limitation - Peuvent faire l'objet d'une déduction totale :

- ▶ les cotisations aux **régimes obligatoires de base ou complémentaires** d'allocations familiales, invalidité-décès, maladie et maternité ;
- ▶ les cotisations au **régime obligatoire d'assurance vieillesse** de base ou aux régimes complémentaires d'assurance vieillesse et de prévoyance fonctionnant à titre obligatoire ;
- ▶ les cotisations au régime de base et au régime complémentaire obligatoire **d'assurance vieillesse** versées par le **conjoint collaborateur** qui a adhéré aux régimes sociaux obligatoires de l'exploitant à titre volontaire jusqu'au 30 juin 2007 et à titre obligatoire à compter du 1er juillet 2007 ;

▶ les rachats de cotisations :

- correspondant aux années d'études qui précèdent l'affiliation au régime d'assurance vieillesse des professions libérales, ou aux années qui ont donné lieu à un versement inférieur à quatre trimestres ;
- réalisés dans le cadre d'un régime obligatoire, par exemple les rachats de cotisations effectués par des conjoints collaborateurs (possibles dans certaines limites pour des périodes antérieures à l'adhésion à l'assurance vieillesse volontaire).

110 - Cotisations dont la déduction est plafonnée - Sont déductibles dans la limite des plafonds définis ci-après :

- ▶ les cotisations versées aux **régimes obligatoires complémentaires d'assurance vieillesse** pour la part excédant la cotisation minimale obligatoire (sont visés les régimes dans lesquels le cotisant peut opter pour des niveaux différents de cotisations) ;
- ▶ les **cotisations facultatives** de l'exploitant et de son conjoint versées au titre des régimes facultatifs d'assurance vieillesse, de prévoyance ou perte d'emploi dues au titre d'un contrat d'assurance de groupe (**contrats Madelin**) et au titre des régimes facultatifs mis en place par les caisses de sécurité sociale ;
- ▶ les **rachats de cotisations à un régime facultatif** effectués dans le cadre d'un contrat Madelin au titre des années comprises entre la date d'affiliation au régime de base obligatoire d'assurance vieillesse des travailleurs non salariés non agricoles et la date d'adhésion de l'exploitant au contrat d'assurance groupe.

Remarque

Les cotisations versées par le conjoint collaborateur au titre des régimes facultatifs sont soumises au même plafonnement que celles versées par le professionnel.

111 - Les cotisations excédant la limite de déduction non déductibles du bénéfice professionnel ne sont pas déductibles non plus du revenu global du contribuable à l'impôt sur le revenu (et notamment dans le cadre des plans d'épargne retraite populaire).

112 - Modalités de plafonnement - Pour chacun des risques (vieillesse, prévoyance, perte d'emploi), un plancher de déduction est fixé en pourcentage du plafond de sécurité sociale et un plafond spécifique à chaque régime est fixé en pourcentage du bénéfice imposable.

Le plafond annuel de sécurité sociale (SS) à retenir est celui en vigueur au 1er janvier de l'année d'imposition

Remarque

Le **bénéfice imposable** servant de base pour le calcul du plafonnement s'entend du bénéfice de l'année :

- avant déduction des cotisations versées aux régimes obligatoires complémentaires d'assurance vieillesse, pour la part de ces cotisations excédant la cotisation minimale obligatoire ;
- avant déduction des primes versées au titre de contrats d'assurance de groupe et des cotisations aux régimes facultatifs mis en place par les organismes de sécurité sociale ;
- après prise en compte des gains ou des pertes provenant de la réalisation des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession ou de la cession de charges ou d'offices, ainsi que de toutes les indemnités reçues en contrepartie de la cessation de l'exercice de la profession ou du transfert d'une clientèle (mais il n'est pas tenu compte des plus-values et moins-values professionnelles à long terme).
- avant prise en compte des déficits reportables d'exercices antérieurs.

113 - Synthèse des règles - 1. Cotisations facultatives d'assurance vieillesse

Niveau de bénéfice en 2015	Limite de déduction en 2015
Inférieur au plafond annuel SS Bénéfice < 38 040 €	Plancher de déduction = 10 % du plafond annuel SS 38 040 € x 10% = 3 804 €
Compris entre 1 fois et 8 fois le plafond annuel SS 38 040 € ≥ Bénéfice ≤ 304 320 €	Plancher de déduction + 25 % du bénéfice imposable diminué du plafond annuel SS 3 804 € + [25 % x (bénéfice - 38 040 €)]
Au-delà de 8 fois le plafond annuel SS Bénéfice > 304 320 €	Plancher de déduction + 25 % de 7 fois le plafond annuel SS 3 804 € + [25 % x (38 464 € x 7)] = 70 374 €

2. Cotisations facultatives de prévoyance complémentaire

Plancher de déduction en 2015	Limite de déduction en 2015
7 % du plafond annuel SS 38 040 € x 7 % = 2 662 €	Cotisation déductible dans la limite de 3,75 % du bénéfice imposable + 7 % du plafond annuel SS, sans excéder 3 % de 8 fois le plafond annuel SS. Soit le calcul suivant à effectuer : Cotisation déductible = (bénéfice x 3,75 %) + 2 662 € sans excéder 9 129 € (*) (*) (38 040 € x 8 x 3 % = 9 129 €)

3. Cotisations facultatives au titre de la perte d'emploi subie

Plancher de déduction en 2015	Limite de déduction en 2015
2,5 % du plafond annuel SS 38 040 € x 2,5 % = 951 €	Cotisation déductible dans la limite de 1,875 % du bénéfice imposable sans excéder 1,875 % de 8 fois le plafond annuel SS. Soit le calcul suivant à effectuer : Cotisation déductible = (bénéfice x 1,875 %) sans excéder 5 706 € (*) (*) (38 040 € x 8 x 1,875 % = 5 706 €)

B. - Cotisations syndicales et professionnelles (ligne 29, BM)

114 - Les cotisations versées à des ordres ou syndicats professionnels constituent des dépenses déductibles

dans la mesure où elles sont réellement versées **dans l'intérêt de l'entreprise.**

La cotisation à l'Union des médecins (CUM) est déductible à cette rubrique.

115 - Les **autres dépenses** supportées par les travailleurs indépendants pour l'exercice de leur activité au sein de **syndicats professionnels** sont, en principe, exclues des charges déductibles.

Il a été ainsi jugé que les frais de déplacement et de restaurant exposés par un avocat lors de sa participation aux manifestations organisées par des associations de jeunes avocats qu'il présidait à titre bénévole ne peuvent être regardés comme nécessaires à l'exercice de la profession (CAA Paris, 11 juin 2003, n° 99-390).

Néanmoins, les responsables syndicaux sont choisis en considération de leur notoriété et de leur compétence personnelle, et leur entreprise est susceptible de bénéficier de leur action collective, il

est donc admis, par mesure de tempérament, que ces dépenses soient prises en compte pour la détermination du bénéfice imposable de l'entreprise à la condition que le contribuable apporte des **justifications suffisantes** quant à la nature et au montant des dépenses en cause, et, d'autre part, que ces dernières n'apparaissent **pas excessives eu égard à l'importance de l'entreprise**.

Les **allocations ou remboursements de frais** éventuellement perçus des syndicats sont compris dans les recettes imposables (BOI-BNC-BASE-40-10, § 480, 12 sept. 2012).

IX. - Frais administratifs et de gestion

A. - Fournitures de bureau, frais de documentation, de correspondance et de téléphone (ligne 27, BM)

116 - Sont déductibles :

- ▶ les frais de bureau (enveloppes, papier, etc.) ;
- ▶ les frais d'encaissement de notes d'honoraires sur factures ;
- ▶ les frais de PTT (abonnement et communications téléphoniques, internet, les frais d'affranchissement), ;
- ▶ les frais de documentation (prix d'achat d'ouvrages professionnels, abonnement à des publications professionnelles) ;
- ▶ les frais de télétransmission des feuilles de soins.

117 -

Remarque

S'agissant des frais relatifs aux achats d'**ouvrages ou revues non spécifiquement professionnels**, qui strictement ne devraient pas pouvoir être déduits du résultat imposable, leur déductibilité est néanmoins admise s'il est justifié que ces acquisitions ont été utilisées par les patients du professionnel lors de leurs séjours successifs et prolongés dans son établissement (CAA Lyon, 22 juin 1995, n° 94LY1430) ou tout simplement dans la salle d'attente du cabinet (CAA Lyon, 15 juill. 2010, n° 09LY01836).

Ces frais sont déductibles au titre des frais divers de gestion (ligne 30 BM de l'annexe 2035-A-SD).

B. - Frais d'acte et de contentieux (ligne 28, BM)

118 - Cette rubrique l'ensemble des frais d'acte et de procédure payés dans le cadre de l'exercice de la profession libérale.

Les frais engagés par un professionnel pour assurer sa défense devant une juridiction pénale présente nécessairement un caractère personnel, quand bien même il serait poursuivi pour des griefs touchant à son activité professionnelle (délict pénal d'origine fiscale par exemple).

Les sanctions ou amendes pénales ne sont pas déductibles des bénéfices imposables.

119 - Concernant les frais d'établissement, ces frais sont soumis à des règles particulières : V.5 [Détermination du résultat].

C. - Autres frais divers de gestion (ligne 30, BM)

120 - Les autres frais divers de gestion recouvrent notamment :

- ▶ des **cadeaux professionnels** (clients, fournisseurs, salariés) et des **frais de publicité**, lorsqu'ils sont nécessaires à l'acquisition du revenu professionnel.

Le professionnel doit prouver par la production d'informations nominatives que le bénéficiaire des avantages consentis entretient avec lui une relation professionnelle. Les cadeaux doivent relever

d'une gestion normale et doivent être faits dans l'intérêt de la bonne marche ou du développement du cabinet ;

- ▶ des dépenses engagées dans le cadre d'**opérations de parrainage** ("sponsoring") destinées à promouvoir l'image de marque de l'entreprise exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation (CGI, art. 39, 1, 7°).

L'identification de l'entreprise doit être assurée, peu importe le support (affiches, annonces de presse, effets médiatiques, etc.) et les dépenses doivent être en rapport avec l'avantage attendu. La justification résulte de l'analyse des circonstances de fait ;

- ▶ les **frais d'acquisition de vêtements professionnels et de blanchissage** sous réserve qu'ils présentent un caractère spécial (blouses des médecins, robes des avocats, casques et bottes de chantier pour les architectes, etc.) ;
- ▶ les **frais de documentation non professionnelle** sous certaines conditions : V. [117](#) ;
- ▶ les **frais de déménagement** sont admis en déduction dès lors qu'ils sont nécessités par l'exercice de la profession.

En cas de déménagement du domicile et du cabinet, le professionnel aura intérêt à faire établir des factures séparées ou, à défaut, à effectuer une réintégration correspondant à la partie privée des frais de déménagement.

121 - Les frais d'études et de formation s'ils ont un **lien direct avec la profession exercée** ou sont susceptibles de conférer au contribuable des **avantages notoires** pour l'exercice ou le développement de son activité (cours, stages de perfectionnement, frais d'inscription en faculté à la condition que le diplôme préparé soit de nature à assurer à l'intéressé des avantages professionnels) (BOI-BNC-BASE-40-60-60, § 240, 4 mars 2015).

- ▶ Tel est le cas des frais de formation exposés par les médecins en vue d'acquérir une **spécialité médicale**.

122 - Les dépenses de mécénat consistent en un don à vocation philanthropique (il n'existe pas ou peu de contrepartie). En revanche, les dépenses de sponsoring s'assimilent à des dépenses de publicité en ce qu'elles consistent à financer une action sportive, culturelle, scientifique, éducative ou humanitaire en associant le nom d'un produit à promouvoir.

Les modalités de déduction des dons et dépenses de mécénat sont détaillées dans Crédits et réductions d'impôt, §33.

X. - Frais financiers (ligne 31, BN)

123 - Au titre des frais financiers déductibles du résultat du professionnel libéral, on compte les commissions et frais facturés par l'établissement bancaire pour la gestion courante des comptes (tenue de compte, accès internet, carte bancaire professionnelle...).

En outre, deux types de frais financiers supplémentaires peuvent être pris en compte :

- les intérêts d'emprunt ;
- les agios bancaires.

A. - Intérêts d'emprunt

124 - Les intérêts versés pour des emprunts dont l'objet présente un caractère **spécifiquement professionnel** sont déductibles dès lors que les intérêts sont susceptibles d'être soumis à l'impôt entre les mains de leur bénéficiaire.

Sont ainsi admis les emprunts contractés :

- ▶

pour l'acquisition, la construction, la réparation, l'amélioration des divers **éléments affectés à l'exercice de la profession** ;

- ▶ pour l'acquisition d'**éléments inscrits au patrimoine professionnel** (ex : acquisition d'un office, d'une charge ou d'une clientèle ou de locaux ou de matériels professionnels), ainsi que pour le financement de dépenses d'installation ;
- ▶ pour le financement d'un **immeuble à usage mixte** (professionnel et habitation) à proportion du prix des locaux professionnels dans le prix total ;
- ▶ pour le remboursement d'un emprunt initial ou en substitution de celui-ci ("**rachat de crédit**")
- ▶ pour acquérir directement les **parts sociales d'une SCP** au sein de laquelle le professionnel exerce son activité professionnelle, ou pour acquérir les biens qu'il a ensuite apportés à la société en contrepartie de l'attribution de parts sociales ;
- ▶ pour acquérir les **parts de société civile de moyens** affectées à l'exercice de la profession de même que ceux contractés pour souscrire une augmentation de capital destinée à permettre à la société d'assurer le financement de ses investissements ;
- ▶ pour l'**acquisition des droits sociaux** d'une société exploitant une clinique (cas des membres des professions médicales et paramédicales) lorsqu'il est établi que cette acquisition est une **condition nécessaire à l'exercice de l'activité** (en vertu des statuts ou du règlement intérieur).

125 -

B. - Agios bancaires

126 - La doctrine administrative n'envisage pas la déduction des agios de découvert bancaire, mais la jurisprudence est plus nuancée.

Il a été admis des circonstances particulières pouvant justifier la déduction des agios bancaires en cas de difficulté d'exploitation, en présence d'une activité en démarrage, en raison de longs délais de paiement des clients. En revanche, lorsque le découvert bancaire est dû à des prélèvements excessifs du professionnel sur le compte de trésorerie de son entreprise, aucune déduction n'est possible.

Ainsi, il a été jugé :

- ▶ que ne constituent pas des charges déductibles des résultats imposables d'un dentiste les frais financiers résultant de découverts sur ses comptes bancaires mixtes dès lors que l'intéressé n'établit pas que ces dépenses ont pour origine des **difficultés d'exploitation** de son cabinet dentaire (CAA Nancy, 11 juin 1998, n° 94-1458) ;
- ▶ que les frais financiers afférents à des découverts bancaires supportés par un architecte pouvaient être admis en déduction des résultats pour la part imputable aux **longs délais de paiement** des honoraires facturés à ses clients, à l'exclusion de celle correspondant à des prélèvements personnels (CE, 30 nov. 1998, n° 183727) ;
- ▶ que ne constituent pas des charges déductibles des résultats imposables d'un vétérinaire exerçant son activité à titre libéral les frais financiers correspondant à des emprunts et découverts bancaires dès lors que, en se bornant à faire état, en termes généraux, des difficultés résultant de sa rupture avec le cabinet de groupe dont il faisait partie, l'intéressé n'établit pas que ces dépenses ont été nécessitées par l'exercice de sa profession. En raison des prélèvements que l'intéressé avait effectués sur le compte de l'exploitant pour des

montants plusieurs fois supérieurs aux bénéfices de l'entreprise, ces dépenses devaient être regardées comme rendues nécessaires par la **situation de trésorerie personnelle de l'intéressé et non par celle de son cabinet** (CAA Nantes, 19 oct. 1999, n° 96-1623).

XI. - Pertes diverses (ligne 32, BP)

127 - Cette rubrique ligne 32, case BP, permet de faire figurer les dépenses nécessitées par la profession n'appartenant à aucune autre catégorie visée dans l'annexe 2035-A-SD.

128 - Pertes subies à raison de malversations commises par les salariés ou les associés - Les **sommes détournées par des salariés** peuvent être admises en déduction seulement si le professionnel est en mesure de démontrer qu'il a procédé à tous les contrôles nécessaires en vue de déceler les éventuelles erreurs ou malversations de ce salarié ; en pratique, le professionnel doit démontrer que les malversations étaient indécélables ou très difficilement décelables.

129 - L'indemnité versée par une société dont la responsabilité professionnelle a été mise en jeu afin de dédommager la victime des **agissements frauduleux de l'un des deux associés** sont déductibles dès lors que ces agissements ont été perpétrés à l'insu de l'autre associé et qu'il n'est pas établi que ce dernier aurait pu aisément les déceler (CAA Nantes, n° 06NT2108, 3 déc. 2007).

130 - Non-recouvrement de quittances des agents d'assurance - Les compagnies d'assurance laissent parfois à la charge des agents le montant de primes non payées par le client. La perte qui en résulte n'est pas une dépense "nécessitée par la profession" et ne devrait pas être déductible du résultat imposable (CE, 30 oct. 1995, n° 132617).

Toutefois, l'Administration les autorise à déduire le montant des quittances impayées au titre de l'année au cours de laquelle elles ont été portées au débit de leur compte par la compagnie, à la condition que les intéressés incluent dans leurs recettes imposables de l'année du recouvrement le montant des quittances récupérées sur les clients et qu'ils joignent, chaque année, en annexe à leur déclaration, un état comportant la liste nominative des quittances demeurées impayées (BOI-BNC-BASE-40-10, § 500, 12 sept. 2012)

131 - Prise en charge par les experts-comptables des pénalités fiscales de leurs clients - Les dépenses résultant de la prise en charge par un expert-comptable des amendes fiscales encourues par ses clients en raison du retard apporté au dépôt de leurs déclarations fiscales, ne résultent pas, dans les circonstances de l'espèce, de l'exercice normal de la profession, dès lors que les retards sanctionnés proviennent d'un défaut d'organisation du cabinet du contribuable et qu'ils se sont répétés sur une longue période (CE, 27 févr. 1991, n° 69971). La solution peut être différente si les défaillances du contribuable sont accidentelles. En règle générale, il est admis qu'un professionnel répare le préjudice subi de son fait par ses clients et déduise la charge correspondante si la dépense est faite en vue de conserver sa clientèle et sa réputation.

132 - Indemnités versées - Les indemnités versées sont déductibles pour autant qu'elles soient **nécessitées par l'exercice de la profession**, et ne se traduisent pas par l'**acquisition d'un élément d'actif** (auquel cas elles sont immobilisées et peuvent faire l'objet d'un amortissement si les conditions en sont remplies).

- ▶ Les indemnités versées pour réparer le préjudice subi par un client sont déductibles si la dépense est faite par le professionnel libéral pour **préserver sa clientèle et sa réputation** ;
- ▶ les indemnités de rupture de SCM ou d'associations de médecins.

Composition du patrimoine professionnel

Sources :

CGI, art. 93

I. - Définition des différentes catégories de biens

1 - L'article 93, 1 du CGI prévoit qu'en matière de BNC, l'actif professionnel comprend les éléments « affectés à l'exercice de la profession ». Trois catégories d'éléments doivent être distinguées parmi les biens détenus par les titulaires de BNC :

- les biens affectés par nature à l'exercice de la profession ;
- les biens affectés par décision de gestion ;
- les biens privés.

A. - Biens affectés par nature

2 - Les éléments d'actif affectés par nature à l'exercice de la profession doivent obligatoirement être inscrits sur le registre des immobilisations et des amortissements.

Même en l'absence d'inscription, ces éléments sont considérés comme faisant partie du patrimoine professionnel du contribuable.

Exemple

Il s'agit de la **clientèle**, des **parts de SCM**, du **matériel professionnel**, des contrats de **crédit-bail** dont les loyers ont été inclus dans les charges professionnelles et les biens acquis à l'échéance de ces contrats, les **valeurs mobilières** acquises par les membres des professions libérales à l'aide de fonds reçus en dépôt de leurs clients, contrairement aux valeurs mobilières acquises au moyen de recettes professionnelles qui constituent des éléments de leur patrimoine privé (BOI-BNC-BASE-10-20, § 100, 12 sept. 2012).

B. - Biens affectés par décision de gestion

3 - Les éléments non affectés par nature à l'exercice de la profession, mais utilisés dans le cadre de celle-ci peuvent être :

- affectés au patrimoine professionnel, par inscription au registre des immobilisations et des amortissements ;
- ou maintenus dans le patrimoine privé.

4 - L'option exercée constitue une **décision de gestion opposable** à l'Administration. Le registre des immobilisations et des amortissements doit être régulièrement tenu ; à défaut, l'intention du professionnel ne pourra être considérée comme clairement exprimée.

Exemple

Figurent dans cette catégorie les locaux où est exercée l'activité professionnelle, qu'ils soient nus ou aménagés, les véhicules automobiles non aménagés pour l'apprentissage de la conduite, etc.

C. - Biens privés

5 - Il s'agit des biens qui ne sont pas utilisés pour l'exercice de la profession (immeubles donnés en location, par exemple) et qui ne peuvent jamais faire partie du patrimoine professionnel des intéressés.

Exemple

Ainsi, selon le Conseil d'État, un professionnel propriétaire d'un local donné en location à une SCM n'a pas la faculté d'affecter ce local à son patrimoine professionnel (CE, 6 avr. 2001, n° 208672).

6 - S'agissant de la possibilité pour un contribuable ayant conservé son local professionnel dans son patrimoine privé de déduire le loyer qu'il verse à lui-même (V. 13).

II. - Cas particulier des parts de sociétés

7 - Les parts de sociétés peuvent selon les cas constituer des biens affectés par nature à la profession, ou au contraire être affectée au patrimoine professionnel par décision de gestion.

- Lorsque la détention d'actions ou parts d'une société exploitant une clinique est une **condition nécessaire à l'exercice d'une profession libérale**, ces droits sociaux constituent un actif incorporel affecté par nature à l'exercice de la profession libérale.
- Lorsque la détention de ces titres présente un **intérêt pour l'exercice de la profession**, le professionnel est en droit de les affecter à son patrimoine professionnel.

8 - Parts de sociétés civiles immobilières - L'Administration admet que des parts de **sociétés civiles immobilières** puissent être affectées au patrimoine professionnel (BOI-BNC-BASE-10-20, § 170, 12 sept. 2012).

Lorsque des parts d'une SCI sont inscrites au patrimoine professionnel d'un titulaire de BNC, le résultat correspondant (bénéfice ou déficit) doit être déterminé et imposé au regard de la seule activité de cette société. Ces SCI ayant, dans la grande majorité des cas, une activité de location d'immeubles, les professionnels doivent donc déterminer les résultats issus de l'activité de la société en suivant les règles applicables aux revenus fonciers (CGI, art. 238 bis K, II).

III. - Personnes concernées

9 - La définition du patrimoine professionnel concerne **toutes les personnes physiques**, associés de sociétés de fait qui n'ont pas apporté les immobilisations à la société, ou associés d'autres sociétés de personnes, imposables dans la catégorie des BNC, qu'elles relèvent de la déclaration contrôlée de plein droit ou sur option ou du régime micro-BNC.

10 - En ce qui concerne les sociétés, l'ensemble des biens professionnels dont elles sont propriétaires est affecté à l'activité professionnelle.

Toutefois, selon l'Administration, une société de personnes peut, dans certains cas, être considérée comme ayant un **double secteur d'activité** :

- secteur libéral, d'une part ;
- secteur commercial, gestion du patrimoine privé, etc., d'autre part.

Dans ce cas, un bien acquis par la société et non affecté à l'exercice de l'activité libérale ne peut en aucun cas être inscrit sur le registre des immobilisations et des amortissements de l'activité libérale. Tel est le cas notamment des immeubles donnés en location ou des titres de placement acquis au moyen des recettes sociales qui relèvent d'un secteur distinct présentant un caractère purement patrimonial.

11 - La définition du patrimoine professionnel s'applique également aux professionnels soumis aux obligations comptables propres au régime de la déclaration contrôlée (agents généraux d'assurance et sous-agents, titulaires de bénéfices provenant de la production littéraire, scientifique ou artistique ou provenant de la pratique d'un sport ayant opté pour le régime

d'imposition de l'article 100 bis du CGI), même si leur **bénéfice non commercial est déterminé selon les règles prévues en matière de traitements et salaires.**

IV. - Conséquences au regard de la déduction des charges

12 - Les produits et les charges se rapportant aux éléments figurant dans le patrimoine privé du professionnel ne sont pas à prendre en compte pour la détermination du bénéfice professionnel imposable, il y a donc lieu d'exclure les charges se rapportant à l'acquisition et à la propriété des biens concernés, par exemple :

- les frais financiers correspondant à l'acquisition ;
- les impôts et taxes liés à leur propriété (taxe foncière, TVA, etc.) ;
- les amortissements ;
- les autres charges de propriété telles que réparations, assurances.

13 - Cas particuliers des loyers versés à soi-même - L'Administration s'est ralliée officiellement à la jurisprudence du Conseil d'État autorisant, sous certaines conditions, la déduction d'un loyer à soi-même lorsque le local utilisé pour l'exercice de son activité professionnelle est conservé dans le patrimoine privé (CE, 11 avr. 2008, n° 287808. - BOI-BNC-BASE-40-60-30, § 1, 12 sept. 2012).

14 - Les titulaires de BNC sont donc autorisés à déduire les loyers qu'ils se versent à eux-mêmes, sans risque de redressement en cas de contrôle fiscal, sous réserve de respecter les **conditions suivantes** :

- ▶ **justifier le versement périodique des loyers** par la production d'écritures comptables, de copies de chèques et de relevés de comptes professionnels ;

Il est également recommandé d'établir une **quittance mensuelle** permettant d'appuyer les enregistrements en comptabilité d'une pièce comptable.

- ▶ **déclarer dans la catégorie des revenus fonciers les loyers qu'ils se sont versés à eux-mêmes.**

Les professionnels dont les revenus fonciers (y compris ceux provenant de la location d'autres logements) ne dépassent pas 15 000 € peuvent bénéficier du régime **micro-foncier**. Dans cette hypothèse, ils ont simplement à reporter leurs revenus fonciers dans la rubrique ad hoc de la déclaration d'ensemble des revenus. Ils bénéficient automatiquement d'un abattement de 30 % qui couvre la totalité des charges.

- la fraction d'amortissement revenant à l'associé d'une SCM ;
- la réintégration de l'amortissement de véhicules en cas d'option pour la déduction forfaitaire ;
- la dotation nette de l'année 2015 à reporter également à la ligne CH de l'annexe n° 2035-B-SD.

3 - Biens amortissables - Les dépenses exposées par un professionnel doivent être immobilisées, c'est-à-dire inscrites sur le registre des immobilisations et des amortissements, lorsque les quatre conditions suivantes sont remplies :

- le bien est identifiable ;
- il a une valeur économique positive, traduite par les avantages économiques futurs attendus par le professionnel ;
- il est contrôlé par le professionnel ;
- son coût et sa valeur peuvent être évalués avec une fiabilité suffisante.

Il n'y a pas lieu d'amortir et donc de rechercher si les conditions générales d'immobilisation sont remplies pour :

- les biens dont la durée probable d'utilisation n'excède pas 12 mois (ils sont alors comptabilisés en charge déductibles) ;
- certains biens (matériel et outillage, mobilier et matériel de bureau) dont la valeur n'excède pas 500 € HT, qui ne constituent pas des immobilisations, mais des dépenses professionnelles déductibles.

Seules peuvent donner lieu à la constatation d'un amortissement, les immobilisations :

- qui répondent à la définition ci-dessus ;
- affectées à l'exercice de la profession (V. (*Composition du patrimoine professionnel*)) ;
- qui subissent une dépréciation effective.

Ne peuvent ainsi donner lieu à un amortissement les **terrains**, la **clientèle**, le **fonds de commerce**, les **droits sociaux** qui seraient inscrits à l'actif professionnel.

4 - Nécessité de comptabiliser les amortissements - Le Conseil d'État a décidé qu'à défaut d'amortissements effectivement comptabilisés un professionnel n'est pas fondé à demander la déduction d'amortissements afférents aux matériels servant à l'exercice de sa profession, ni à contester le taux d'amortissement retenu par l'Administration (CE, 25 sept. 1989, n° 66140. - CE, 21 juin 2002, n° 222179).

L'amortissement non comptabilisé et non déduit à la date limite de dépôt de la déclaration n° 2035-SD est définitivement perdu.

5 - Registre des immobilisations - Le tableau des immobilisations figurant en page 2 de la déclaration n° 2035-SD peut constituer un registre des immobilisations sous réserve :

- ▶ que le titulaire de BNC le conserve chaque année ;
- ▶ qu'il comporte toutes les mentions obligatoires prévues par l'article 99 du CGI (CE, 28 juill. 2004, n° 244176).

L'administration a ainsi été reconnue fondée à redresser un professionnel qui n'avait pu justifier de son droit à amortir dès lors qu'il n'avait pu produire qu'une photocopie de l'imprimé n° 2035-SD ne comportant aucune indication permettant d'identifier le bien faisant l'objet de l'amortissement, le prix d'acquisition et les modalités de calcul pratiquées par le professionnel (CAA Nancy, 28 févr. 2008, n° 06-01163).

II. - Règles fiscales relatives à l'amortissement

6 - L'amortissement constitue la constatation de la dépréciation d'un élément de l'actif immobilisé. Il se traduit par la répartition sur plusieurs exercices d'une déduction fiscale permettant à l'entreprise de récupérer la valeur de son investissement.

A. - Méthode d'amortissement par composant

7 - Un bien est en principe amortissable dans sa globalité en fonction de sa dépréciation sur une durée de vie estimée.

Toutefois, en matière d'**immobilisations corporelles**, la méthode d'amortissement dite par composants trouve à s'appliquer (BOIBIC-AMT-10-40-10, § 80, 12 sept. 2012). Cette méthode consiste à décomposer un bien en plusieurs éléments ayant des durées de vie différentes et ayant vocation à être remplacée au cours de la durée de vie globale du bien.

Exemple

Une construction pourra par exemple être décomposée en plusieurs éléments :

- le gros-oeuvre, élément ayant la durée de vie la plus longue (appelé "la structure") ;
- la toiture (composant d'une durée de vie estimée à 30 ans) ;
- la façade et l'étanchéité (composant d'une durée de vie estimée à 15 ans) ;
- les agencements intérieurs (composant d'une durée de vie de 20 ans).

8 - Définition des composants et de la structure - Sont considérés comme « composants » les éléments principaux d'une immobilisation corporelle qui satisfont aux conditions suivantes (CGI, ann. II, art. 15 bis) :

- avoir une durée réelle d'utilisation différente de celle de l'immobilisation à laquelle ils se rattachent ;
- faire l'objet d'un remplacement au cours de la durée réelle d'utilisation de l'immobilisation corporelle à laquelle ils se rattachent.

Par commodité la partie non décomposée de l'immobilisation sera appelée la structure.

Pour les titulaires de BNC, sont essentiellement concernés les **locaux professionnels** ou les **gros matériels**.

Un composant peut ne pas avoir été identifié lors de l'acquisition d'une immobilisation, mais il doit l'être à l'occasion d'un remplacement en cours d'utilisation de l'immobilisation.

9 - Tolérance légale - Il est admis que les composants d'une valeur inférieure à **500 € HT** ou inférieure à **15 % du prix de revient** de l'immobilisation (1 % pour les immeubles) ne soient pas identifiés en tant que tels.

10 - Conséquences en matière d'amortissement - Chaque composant sera amorti selon un plan d'amortissement qui lui est propre, de même pour la structure.

1° Incidence en matière de dépenses d'entretien et de réparation

11 - Les dépenses réalisées sur des **immobilisations existantes** doivent être immobilisées si elles correspondent à un composant au regard des critères rappelés au § et ont pour objet de prolonger la durée probable d'utilisation, non à la date d'acquisition ou de création de l'immobilisation, mais à la date à laquelle intervient la dépense en cause.

12 - Lors du **renouvellement d'un composant**, sa valeur résiduelle est portée en moins-value à court terme et la valeur du nouveau composant immobilisée et amortie.

Sur la durée d'amortissement du composant venant en remplacement : voir 23.

2° Incidence en matière de frais d'établissement

13 - L'Administration a expressément rapporté sa doctrine selon laquelle les **frais d'acquisition des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession** pouvaient être déduits selon les mêmes modalités que les frais d'établissement (déduction échelonnée sur 5 ans) (BOI-BNC-BASE-40-30, § 40, 12 sept. 2012).

Désormais, seuls les **frais de premier établissement et de constitution de sociétés** peuvent continuer à bénéficier de la mesure d'étalement.

Les frais dits « de premier établissement » comprennent les frais de prospection, de recherche, d'étude et de publicité.

Les frais de constitution de société comprennent les droits d'enregistrement, les frais d'actes et honoraires.

Les **frais d'acquisition des divers éléments d'actif** (charge, office, clientèle, immobilisations corporelles) affectés à l'exercice de la profession (commissions versées à un intermédiaire, honoraires de notaire, droits de mutation et d'enregistrement, frais d'insertion, frais d'adjudication) doivent :

- ▶ soit être déduits en totalité l'année de leur paiement ;
- ▶ soit être amortis sur la même durée que l'élément d'actif auquel ils se rapportent.

Lorsqu'ils se rapportent à une immobilisation décomposée, ils doivent être affectés proportionnellement à la valeur de chaque élément.

B. - Éléments amortissables

14 - La plupart des **éléments corporels** du patrimoine professionnel peuvent donner lieu à la constatation d'un amortissement dès lors qu'ils subissent une dépréciation du fait de l'usure et du temps : locaux professionnels, matériel, mobilier, véhicules, matériel informatique.

15 -

16 - Ne peuvent en aucun cas donner lieu à la constatation d'un amortissement les immobilisations suivantes :

- les sols et terrains ;
- certains éléments incorporels : droit de présentation à la clientèle, droit au bail, parts de société, charge ou office, clientèle ;
- les oeuvres d'art.

C. - Base amortissable

1° Principes

17 - L'amortissement doit être calculé sur le **prix de revient**, c'est-à-dire le coût réel d'achat, augmenté, le cas échéant, des frais accessoires (droits de douane, frais de transport, frais d'installation, honoraires d'architecte, etc.) ainsi qu'en principe de la TVA lorsque le professionnel libéral n'y est pas assujéti.

Lorsque le professionnel libéral est **assujéti à la TVA** et que les biens amortissables ouvrent droit à déduction, le prix de revient est diminué de la déduction de TVA opérée. Il en est ainsi même si le droit à déduction n'a pas été exercé.

a) Cas particuliers

18 - Locaux mixtes - Lorsque le professionnel est propriétaire des locaux qu'il a inclus dans son patrimoine professionnel, l'Administration l'autorise à ne faire figurer sur le registre des immobilisations et amortissements que la **fraction affectée à l'exercice de la profession**.

Dans ce cas, la valeur ou le prix de revient global de l'immeuble doit être réduit à due concurrence (BOI-BNC-DECLA-10-20, § 580, 12 sept. 2012).

19 - Véhicules de tourisme - La base amortissable des véhicules de tourisme est plafonnée fiscalement (CGI, art 39, 4).

Se trouve ainsi exclue des charges déductibles la quote-part d'amortissement correspondant à la part du prix de revient du véhicule qui excède ce plafond et qui aura été enregistrée comptablement.

Le montant du plafond actuellement applicable varie en fonction de la **date de première mise en circulation du véhicule** et, pour les acquisitions réalisées à compter du 1er janvier 2006, du **taux d'émission de CO2** du véhicule.

Ainsi, pour les véhicules acquis à compter du 1er janvier 2006 et mis en circulation après le 1er juin 2004, les plafonds sont les suivants :

18 300 € lorsqu'ils émettent au plus 200 g/km de CO2 ;

9 900 € lorsque le taux d'émission de CO2 est supérieur à 200 g/km.

Important

Depuis l'imposition des revenus de 2010, la notion de « voiture particulière » a été remplacée par celle de « véhicule de tourisme ».

Cette modification tient compte de l'évolution de la réglementation communautaire et a pour effet de faire entrer dans le champ d'application de la limitation de l'amortissement les **véhicules classés dans la catégorie N1** . (véhicules pouvant transporter 6 personnes maximum en plus du chauffeur et qui respectent certaines normes de poids maximales).

Les véhicules N1 sont des « véhicules utilitaires » d'après la carte grise.

Ils seront concernés par la limitation de l'amortissement s'ils ont pour finalité le **transport de personnes et de leurs bagages**. En revanche les véhicules N1 qui sont affectés au **transport de marchandises** peuvent être amortis sans limitation de montant.

D. - Taux d'amortissement

20 - Les taux d'amortissement les plus couramment pratiqués sont les suivants :

- constructions affectées à l'exercice de la profession : 2 à 3,5 % ;
- matériel : 10 à 15 % ;
- outillage : 10 à 20 % ;
- matériel de bureau : 10 à 20 % ;
- matériel de transport automobile : 20 à 25 % ;
- mobilier : 10 % ;
- agencements, installations : 5 à 10%.

21 - Le titulaire de BNC doit être en mesure de **justifier des circonstances particulières** qui le conduisent à retenir une durée d'amortissement inférieure aux usages professionnels qui traduisent la durée normale d'utilisation des biens.

Cela étant, l'Administration s'abstient de remettre en cause les durées d'amortissement retenues par les contribuables en raison de ces circonstances particulières lorsqu'elles **ne s'écartent pas de plus de 20 % des usages professionnels**.

22 - Cas particulier des biens décomposés - Le taux d'amortissement applicable est directement lié à la durée de l'amortissement (il correspond à 1 divisé par la durée exprimée en années).

Lorsque le contribuable a identifié une structure et des composants pour l'immobilisation qu'il souhaite amortir, la durée d'amortissement de chacun des éléments est par définition différente.

Dans cette hypothèse, il convient de retenir :

- ▶ pour la structure de l'immobilisation, la durée normale d'utilisation, soit la durée de vie de la structure ;
- ▶ pour les composants identifiés dès l'origine, la durée à courir jusqu'à son remplacement.

Remarque

En principe, la durée à retenir est la **durée normale d'utilisation déterminée d'après les usages** de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation compte tenu, le cas échéant, des circonstances particulières pouvant influencer sur cette durée.

Or, la **durée d'usage** n'est généralement connue que pour les immobilisations corporelles prises dans leur ensemble, et non pour des fractions d'entre elles.

Ainsi, en l'absence d'usage identifié pour des éléments constitutifs de composants, la durée d'amortissement retenue sur le plan fiscal pour ces éléments doit correspondre à la durée normale d'utilisation du bien apprécié individuellement, conformément au principe dégagé par la jurisprudence en ce qui concerne des biens pour lesquels aucun usage n'est référencé compte tenu de leur caractère innovant. En d'autres termes, en l'absence d'usage, la durée normale d'utilisation pour les composants correspond à la **durée de vie de l'élément** (CE, 25 nov. 1981, n° 11383 - CE, 18 mai 2005, n° 261623 et 261794).

23 - Lors du renouvellement du composant d'origine, trois situations doivent être distinguées :

- ▶ **le composant doit à nouveau être remplacé avant la fin de la période d'amortissement fiscal de la structure** : dans ce cas, le nouvel élément inscrit à l'actif (le coût de remplacement) doit être amorti sur la durée normale d'utilisation du composant d'origine, sauf changement des conditions d'utilisation ;
- ▶ **plus aucun remplacement du composant ne doit intervenir** : ce nouvel élément inscrit à l'actif est amorti sur la durée d'utilisation résiduelle (comptable) de la structure ;
- ▶ **le remplacement du composant intervient alors même que la structure est totalement amortie sur le plan fiscal**, ce nouvel élément inscrit à l'actif est amorti sur la durée normale d'utilisation plafonnée, le cas échéant, à la durée réelle d'utilisation résiduelle (comptable) de la structure (BOI-BIC-AMT-10-40-10, 16 déc. 2013).

24 -

Exemple

Un local professionnel est acheté par un professionnel libéral pour 300.000 €. Le local est inscrit à l'actif immobilisé.

Il est décomposé de la manière suivante :

- le terrain : 80.000 € (non amortissable)
- les agencements : 30.000 € (composant amortissable sur 15 ans)
- la toiture : 40.000 € (composant amortissable sur 25 ans)
- le gros-oeuvre : 150.000 € (structure, élément résiduel, amortissable sur 50 ans)

L'annuité d'amortissement sera de **6.600 €**.

$(150.000 \times 1/50 + 30.000 \times 1/15 + 40.000 \times 1/25)$

E. - Modes d'amortissement

1° Amortissement linéaire

25 - L'amortissement est en principe déterminé selon le mode linéaire qui consiste à déduire sur la durée d'amortissement une annuité constante au cours de chaque exercice (hormis la première et la dernière année, l'annuité étant réduite prorata temporis).

2° Amortissement dégressif

26 - Afin d'encourager ou soutenir certains types d'investissement, la loi prévoit des possibilités d'amortissement accéléré.

a) Biens éligibles

27 - Les catégories de biens susceptibles de bénéficier du régime de l'amortissement dégressif sont limitativement visées (CGI, ann. II, art. 22).

Ainsi, relèvent de l'amortissement dégressif :

- ▶ les équipements utilisés par les professionnels libéraux, s'ils sont identiques à des matériels utilisés pour des **opérations industrielles de fabrication ou de transformation** ;
- ▶ certains matériels des **géomètres experts**, tels que les matériels de levé terrestre et de photogrammétrie, identiques à ceux utilisés par les entreprises industrielles pour leurs besoins topographiques, le positionnement d'ouvrages ou la représentation numérique d'environnements ;
- ▶ les **matériels de manutention**, tels que les ascenseurs et les monte-charges ;
- ▶ les installations destinées à **l'assainissement de l'atmosphère** ;
- ▶ les **installations productrices de chaleur et d'énergie** : installations de chauffage central, de chauffage à air chaud, radiateurs électriques, etc. ;
- ▶ les **installations de sécurité** destinées à assurer la sécurité de l'exploitation ainsi que la protection du personnel ;

Il s'agit notamment :

- des équipements d'extinction et de détection d'incendie (avertisseurs, pompes à incendie, etc.) ;
- des appareillages permettant la détection des vols et la protection contre le vol ;
- des équipements audiovisuels de surveillance (BOI-BIC-AMT-20- 20-20-10, § 220, 12 sept. 2012) ;
- des appareillages et systèmes de protection appliqués à certaines machines ;
-

des installations à caractère médico-social qui ont pour objet d'assurer le contrôle médical du personnel, à l'exclusion des installations purement sociales, telles que les installations d'hygiène et de salubrité (lavabos, bains-douches, etc.), celles d'ordre purement sportif ou qui sont uniquement consacrées à l'organisation des loisirs.

- ▶ les matériels des **médecins électroradiologistes** relevant du régime de la déclaration contrôlée, sous réserve qu'ils soient identiques à ceux utilisés par les hôpitaux et les centres médico-sociaux se consacrant aux examens de dépistage ;
- ▶ certains matériels, utilisés par les **chirurgiens-dentistes**, tels que les thermodésinfecteurs, bacs à ultrasons, pompes à salive, etc. ;
- ▶ certains matériels utilisés par les **médecins spécialistes**, des endoscopes, échocardiographes et échographes dès lors qu'ils sont nécessaires au diagnostic médical ;
- ▶ les équipements nécessaires à l'activité de biochimie, d'hématologie et d'immunoenzymologie des **laboratoires d'analyses médicales** dès lors qu'ils sont identiques à ceux utilisés par les hôpitaux et les centres médico-sociaux ;

▶ les **machines de bureau** ;

L'amortissement dégressif est applicable à toutes les machines de bureau, c'est-à-dire, sans que cette liste soit limitative, aux machines à calculer, à timbrer, à facturer et à affranchir, aux ordinateurs et les équipements relatifs à la micro-informatique.

- ▶ certains **matériels de téléphonie** assimilables à des « machines de bureau », au sens de l'article 22 de l'annexe II au CGI ;

Il en est ainsi, notamment :

- des standards téléphoniques numériques ;
- des autocommutateurs téléphoniques ;
- des composeurs automatiques de numéros de téléphone ;
- des interphones ;
- des répondeurs enregistreurs.

- ▶ les matériels et outillages utilisés à des **opérations de recherche scientifique ou technique**.

Cette catégorie englobe les investissements effectués en vue de réaliser des opérations de recherche scientifique ou technique définies à l'article 16 de l'annexe II au CGI.

L'amortissement dégressif est applicable aux matériels utilisés à des recherches fondamentales, à des recherches appliquées ou à des opérations de développement, effectuées soit en bureaux d'études ou de calcul, soit en laboratoires, soit en ateliers pilotes, soit en stations expérimentales.

28 - Dans le cas d'immobilisations décomposées, structure et composants peuvent être amortis selon le mode dégressif, si l'immobilisation est éligible à ce régime. Le coefficient applicable est déterminé par référence à la durée d'amortissement propre à chacun des éléments de l'immobilisation, structure et composants.

1) Biens exclus du mode dégressif

29 - Parmi la liste des biens figurant au n°27, sont exclus de l'amortissement dégressif :

- ▶ les **biens usagés** au moment de leur acquisition ;

Toutefois, ne sont pas visés les matériels rénovés par le fabricant, lorsque celui-ci leur a appliqué les derniers perfectionnements techniques et que leur prix de revient est sensiblement voisin de celui d'un matériel neuf équivalent.

▶

les biens dont la **durée normale d'utilisation est inférieure à trois ans** (la durée de trois ans s'apprécie au regard des conditions effectives d'utilisation qui servent de base au calcul des amortissements linéaires).

2) Taux d'amortissement

30 - Le taux applicable pour le calcul de l'amortissement dégressif est obtenu en multipliant le taux de l'amortissement linéaire correspondant à la durée normale d'utilisation de l'immobilisation considérée par un coefficient variable selon cette durée.

31 - Les coefficients de droit commun applicables sont les suivants (CGI, ann. II, art. 24) :

- ▶ pour les biens acquis entre le 4 décembre 2008 et le 31 décembre 2009, les coefficients applicables sont égaux à :
 - 1,75 lorsque la durée normale d'utilisation est de 3 ou 4 ans ;
 - 2,25 lorsque la durée normale d'utilisation est de 5 ou 6 ans ;
 - 2,75 lorsque la durée normale d'utilisation est supérieure à 6 ans ;
- ▶ pour les biens acquis à compter du 1er janvier 2010, les coefficients applicables sont égaux à :
 - 1,25 lorsque la durée normale est de trois ou quatre ans ;
 - 1,75 lorsque la durée normale est de cinq ou six ans ;
 - 2,25 lorsque cette durée est supérieure à six ans.

Important

Pour les biens décomposés, il convient :

- pour la structure, de déterminer le coefficient de majoration du taux d'amortissement linéaire applicable par référence à la durée d'amortissement de l'immobilisation elle-même, en l'occurrence la **durée d'usage fiscale** ;
- pour les composants, de déterminer le coefficient applicable par référence à la **durée d'amortissement du composant**.

En pratique, il s'agit de la durée réelle d'utilisation telle que définie en matière comptable. Toutefois, lorsque le composant est amorti sur une durée plus courte, le coefficient d'amortissement dégressif applicable est celui correspondant à cette durée d'amortissement fiscale (BOI-BIC-AMT-20-20-40, § 20, 12 sept. 2012)

3° Amortissement exceptionnel

32 - Un amortissement accéléré sur des durées très réduites est prévu pour certains types d'investissement, l'amortissement exceptionnel.

Contrairement à l'amortissement dégressif qui est un amortissement tenant compte de la durée d'amortissement de l'immobilisation concernée en fonction de sa durée d'utilisation, la durée de l'amortissement exceptionnel est donné par la loi elle-même.

a) Dépenses relatives aux logiciels

1) Dépenses d'acquisition de logiciels

33 - Lorsqu'il a été acquis par un contribuable en vue d'être utilisé pour les besoins de son exploitation durant plusieurs exercices, un programme informatique constitue normalement un élément incorporel du patrimoine professionnel devant faire l'objet d'un amortissement dont le taux est déterminé en fonction de la période pendant laquelle le programme en cause répond aux besoins (CE, 22 févr. 1984, n° 39535).

Les logiciels d'une valeur unitaire n'excédant pas 500 € HT peuvent toutefois être directement passés en charge.

34 - Les professionnels peuvent pratiquer un **amortissement accéléré** des logiciels (CGI, art. 236 II). Ce mode d'amortissement demeure facultatif et ils peuvent continuer de procéder à un amortissement normal, selon le mode linéaire.

L'amortissement exceptionnel est calculé, prorata temporis, sur une période de **douze mois**. Le mois de l'acquisition du logiciel est compté pour un mois entier.

35 - Les écrivains, compositeurs et titulaires de droits d'auteur ont la possibilité de déduire les dépenses d'acquisition de logiciels en totalité au titre de l'année de leur paiement.

2) Dépenses de conception de logiciels

36 - Les dépenses de conception de logiciels peuvent, au choix du professionnel, être immobilisées et réparties sur une période maximale de 5 ans ou déduites des résultats de l'année au cours de laquelle elles ont été exposées (CGI, art. 236, I).

En revanche, les dépenses d'enregistrement et de reproduction des logiciels sur un support doivent être comprises dans le coût de revient des immobilisations destinées à être utilisées par l'entreprise pour elle-même.

b) Frais de développement et de recherche

37 - Concernant les dépenses exposées pour des opérations de recherche scientifique ou technique, il y a lieu de distinguer (CGI, art. 236, I) :

- ▶ les frais de recherche qui doivent être portés en charges ;
- ▶ les coûts de développement qui peuvent être immobilisés dès lors que les projets s'y rapportant ont une forte probabilité d'aboutir à une commercialisation ; ils seront alors amortis sur une période maximale de 5 ans ; l'option exercée par le professionnel concerne désormais tous ses projets.

38 - Par ailleurs, les **coefficients d'amortissement dégressif** appliqués aux matériels et outillages acquis ou fabriqués à compter du 1er janvier 2004 qui sont utilisés à des opérations de recherche scientifique et technique éligibles au crédit d'impôt recherche sont **majorés** d'un quart de point (CGI, art. 39 AA quinquies. - BOI-BIC-AMT-20-20-50, § 230, 30 mai 2014).

Les matériels et outillages éligibles sont en particulier ceux affectés à des opérations de recherche ayant notamment pour objet :

- la découverte et la mise au point de nouvelles techniques de production, de nouveaux procédés et appareils de fabrication, ainsi que le perfectionnement de tous appareils ou procédés de fabrication déjà utilisés ;
- la découverte et la mise au point de nouveaux procédés et appareils de contrôle des fabrications, ainsi que le perfectionnement des procédés et appareils de contrôle déjà utilisés ;
- l'amélioration des appareils et des techniques dans les domaines médical et vétérinaire ;
- l'amélioration des conditions humaines de travail et de vie.

Les coefficients à utiliser pour le calcul de l'amortissement dégressif majoré sont les suivants :

- 1,5 lorsque la durée normale est de trois ou quatre ans ;
- 2 lorsque la durée normale est de cinq ou six ans ;
- 2,5 lorsque cette durée est supérieure à six ans.

c) Dépenses de création ou d'acquisition d'un site internet

39 - Création d'un site internet - Les dépenses suivantes sont concernées :

▶ dépenses relatives à la recherche préalable

Les dépenses liées à la détermination des objectifs et des fonctionnalités du site ainsi que l'identification du matériel approprié sont à déduire parmi les dépenses professionnelles à la rubrique correspondant à leur nature (BOIBIC-CHG-20-30-30, § 140, 3 juin 2015).

▶ dépenses de réalisation du site

Il s'agit des dépenses liées à l'**obtention et à l'immatriculation d'un nom de domaine**.

L'acquisition ou le développement du matériel et du logiciel d'exploitation qui se rapportent à la mise en fonctionnalité du site, le développement, l'acquisition ou la fabrication sur commande d'un code pour les applications (logiciels de catalogage, moteurs de recherche, etc.), de logiciels de bases de données et de logiciels intégrant les applications distribuées (bases de données et systèmes comptables d'entreprise) dans les applications ; la réalisation de la documentation technique.

Ces dépenses sont **assimilées à des dépenses de conception de logiciels** et peuvent donc être déduites immédiatement ou faire l'objet d'un amortissement linéaire sur une période maximale de cinq ans (CGI, art. 236, I).

Toutefois les dépenses qui constituent des immobilisations telles que celles relatives à l'acquisition d'un nom de domaine ne peuvent donner lieu qu'à la constatation d'un amortissement exceptionnel (V. 40).

▶ dépenses de fonctionnement du site

Les dépenses de fonctionnement d'un site internet constituent des dépenses professionnelles déductibles. Toutefois, les dépenses qui auraient pour objet l'adjonction de fonctions ou de caractéristiques nouvelles devraient être analysées comme des dépenses de création et suivre les règles énoncées au paragraphe ci-dessus concernant les dépenses de réalisation du site.

40 - Acquisition d'un site internet - Lorsqu'il est acquis en vue d'être utilisé pour les besoins de l'activité professionnelle pendant plusieurs années, le site constitue un élément incorporel du patrimoine professionnel, assimilable à un logiciel.

Il peut donc faire l'objet d'un amortissement exceptionnel sur 12 mois (CGI, art. 236, II).

Ce mode d'amortissement reste toutefois facultatif.

d) Obtention et immatriculation d'un nom de domaine

41 - Les coûts relatifs à l'obtention et l'immatriculation d'un nom de domaine ne sont inscrits à l'actif que lorsque l'entreprise a choisi d'inscrire à l'actif, en tant qu'immobilisation incorporelle, l'ensemble des coûts éligibles engagés au titre de la phase de développement et de production du site internet correspondant (BOI-BIC-CHG-20-30-30, § 210, 1er déc. 2014) (voir n°39).

e) Imprimantes 3D

42 - Les "équipements de fabrication additive" sont très porteurs dans le domaine médical notamment, et permettent la fabrication de prototype ou de petites pièces à moindre coût.

Un amortissement exceptionnel sur 24 mois est prévu pour les imprimantes 3D acquises ou créées entre le 1er octobre 2015 et le 31 décembre 2017 par les PME au sens communautaire (CGI, art. 39-AI).

Remarque

Une PME communautaire est une entreprise dont l'effectif n'excède pas 250 salariés, et dont le chiffre d'affaires est inférieur à 50 millions d'euros ou le total bilan n'excède pas 43 millions d'euros.

Plus-values et moins-values professionnelles

I. - Tableau "Détermination des plus-values et moins-values" (2035-SD, cadre II, page 3)

1 -

— 3 —
REVENUS 2015

DGI N° 2035-SD SUITE (2016)

RÉGIME DE LA DÉCLARATION CONTRÔLÉE								
NOM ET PRENOMS ou DÉNOMINATION :								
N° SIRET								
II - DÉTERMINATION DES PLUS ET MOINS-VALUES c								
Nature des immobilisations cédées	Date d'acquisition	Date de cession	Valeur d'origine	Amortissements	Valeur résiduelle	Prix de cession	Plus ou moins-values	
							à court terme	à long terme
			1	2	3	4	5	6
Plus ou moins-value nette à court terme (à reporter ligne CB ou CK de l'annexe 2035 B) →								
Vous optez pour l'étalement de la plus-value à court terme : montant pour lequel l'imposition est différée ⑤ →				Plus-value nette à long terme imposable (à reporter page 1 de la déclaration 2035) →				
Plus-values à court terme exonérées ⑥			Plus-values nettes à long terme exonérées ⑥ (à reporter page 1 de la déclaration 2035)					
Article 151 septies du CGI			Article 238 quindecies du CGI			Article 151 septies du CGI		
Article 151 septies A du CGI						Article 151 septies A du CGI		
						Article 238 quindecies du CGI		
						Article 151 septies B du CGI		

2 - Ce tableau peut être remplacé par un état annexé, sous réserve de porter la mention « voir état joint » et de compléter les pieds de colonne du tableau.

Figurent sous le tableau :

- ▶ une case destinée à matérialiser l'**option prise d'étalement sur 3 ans** la plus-value nette à court terme réalisée en 2015, en y reportant les 2/3 qui sont différés ;
- ▶ la **plus-value nette à long terme imposable** dont le montant devra également être reporté en page 1 ;
- ▶ les **plus-values à court terme exonérées**, en application de l'article 151 septies du CGI , de l'article 151 septies A du CGI et de l'article 238 quindecies du CGI ;
- ▶ les **plus-values à long terme exonérées** en application des mêmes articles et de l'article 151 septies B ;
- ▶ la **somme des plus-values à long terme exonérées** est également à reporter en page 1.

Concernant les différents régimes de faveur applicables aux plus-values professionnelles, voir l'étude d'ensemble : V. [37](#) et s.

3 - Fait générateur des plus et moins-values - Les plus-values et moins-values professionnelles sont constatées lors de la "réalisation" d'un élément du patrimoine professionnel immobilisé.

Par **réalisation d'un élément du patrimoine professionnel immobilisé**, il y a lieu d'entendre tout événement qui a pour effet de faire sortir ce bien de l'actif c'est-à-dire non seulement la vente de cet élément, mais également la donation, l'apport en société, l'échange, le partage, l'expropriation, le retrait d'actif (comme le transfert du bien dans le patrimoine privé par exemple).

4 - La date de réalisation à retenir est celle à laquelle l'accord est intervenu entre les parties, sur la chose et le prix.

Le Conseil d'État estime que la date de réalisation est celle du transfert de propriété et non celle de l'échange de consentement. En réalité, il y a souvent concordance entre ces deux notions, mais il peut y avoir divergence en cas d'anticipation du transfert de propriété ou lorsque celui-ci a été différé (CE, 6 juill. 1990, n° 63812 et 66143).

Les modalités particulières de paiement du prix sont sans influence sur la date de réalisation de la plus-value.

Ainsi une vente à crédit ne retarde pas la constatation de la plus-value si la vente est bien réalisée à cette date.

5 - On parlera de plus-value lorsque la contrepartie retirée de la réalisation d'un élément de l'actif professionnel sera supérieur à sa valeur comptable (gain). On parlera de moins-value dans la situation inverse (perte).

II. - Détermination des plus-values ou moins-values

6 - La plus-value ou la moins-value correspond à la différence entre le prix de cession (ou la valeur vénale en cas de transmission à titre gratuit ou de retrait) et le prix de revient de l'élément cédé, diminué le cas échéant des amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt sur le revenu.

7 - Le prix de cession s'entend de la somme effectivement acquise au vendeur, c'est-à-dire du prix net, après déduction des frais spéciaux qui peuvent grever directement l'opération : commissions ou courtages versés à un intermédiaire qui a prêté son concours pour la réalisation de la vente par exemple.

Lorsque la cession est consentie moyennant la **constitution d'une rente viagère**, la plus-value éventuellement constatée doit être calculée en retenant le capital représentatif de la rente, tel qu'il a été fixé lors de la cession.

8 - Le prix de revient (ou valeur d'origine) à retenir correspond, selon le cas, soit au prix effectif d'acquisition (ou coût réel d'achat), soit à la valeur vénale pour laquelle le bien est entré dans le patrimoine professionnel du contribuable.

Dans le cas des biens **amortissables**, le prix de revient correspond à la valeur nette comptable, c'est-à-dire à la valeur d'origine minorée des amortissements (toutefois pour le cas des véhicules de tourisme, V. 20 et s.).

9 - En cas de **cession d'un élément à usage mixte**, seule est prise en considération la plus-value correspondant à l'usage professionnel qui a été fait de l'élément considéré. Cette plus-value est déterminée suivant les mêmes règles que pour les éléments affectés exclusivement à l'exercice de la profession.

III. - Modalités d'imposition

10 - Le régime d'imposition des plus et moins-values varie selon que la durée de possession du bien cédé (plus ou moins de 2 ans) et de son caractère amortissable ou non.

Les plus-values ou moins-values réalisées par les titulaires de BNC relèvent, en principe, du régime des plus-values ou moins-values à court terme ou à long terme prévu aux articles 39 duodécies à 39 quindecies du CGI pour les entreprises industrielles ou commerciales (CGI, art. 93 quater, I).

De nombreux cas d'exonération existent (V. 37 et s.).

A. - Plus et moins-values à court terme

11 - Plus-values à court terme - Une plus-value est dite à court terme en présence :

- ▶ d'une part, des plus-values réalisées à l'occasion de la cession d'éléments d'actif de toute nature affectés à l'exercice de la profession, acquis ou créés depuis **moins de deux ans** ;
- ▶ d'autre part, des plus-values qui proviennent de la cession d'éléments acquis ou créés **depuis au moins deux ans**, dans la mesure où elles correspondent à des **amortissements** déduits pour l'assiette de l'impôt.

12 - Moins-value à court terme - Une moins-value est dite à court terme en cas :

- ▶ de moins-value subie lors de la cession d'éléments non amortissables détenus depuis moins de deux ans ;
- ▶ de moins-values subies à l'occasion de la cession d'éléments amortissables, quelle que soit la durée de leur détention.

13 - Compensation - Les plus-values et moins-values à court terme font l'objet, au titre de chaque année, d'une compensation générale consistant à effectuer la somme algébrique du montant total des plus-values et des moins-values de cette nature réalisées ou subies au cours de l'année d'imposition. Cette opération dégage une plus-value ou une moins-value nette à court terme.

La plus-value nette à court terme est ajoutée, en principe, au résultat BNC et taxée dans les conditions de droit commun (c'est-à-dire ajoutée aux autres revenus du professionnel et soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu).

Important

Le professionnel peut **répartir par parts égales le montant de cette plus-value** sur l'année de sa réalisation et les deux années suivantes (CGI, art. 39 quaterdecies). Il doit pour cela servir la case prévue à cette effet dans le cadre II de la page 3 de la déclaration 2035 de l'exercice.

B. - Plus et moins-values à long terme

14 - Ce sont les plus-values et moins-values autres que celles définies aux n° 11 et n° 12.

Certaines opérations sont soumises de plein droit au régime des plus-values à long terme ; il s'agit notamment des opérations concernant :

- certains produits de la propriété industrielle ainsi que les produits de cessions de droits portant sur des logiciels originaux réalisés par leur auteur (CGI, art 39 terdecies 1) ;
- les plus-values constatées en cas de décès (CGI, art 39 terdecies 2).

15 - Compensation - Les plus-values à long terme réalisées et les moins-values à long terme subies au titre de l'année 2015 font l'objet d'une compensation générale qui dégage une plus-value ou une moins-value nette à long terme.

Sur l'application de l'abattement annuel de 10 % sur les plus-values immobilières réalisées après cinq années de détention (V. [84](#)).

16 - La plus-value nette à long terme peut être affectée à compenser :

- ▶ les moins-values à long terme subies au cours des dix années antérieures, qui n'ont pas encore été imputées ;
- ▶ le déficit non commercial de l'année de sa réalisation (qui tient compte, éventuellement, de la plus-value nette ou de la moins-value nette à court terme de l'année considérée) ou les déficits non commerciaux reportables dans les conditions de droit commun.

Cette compensation, effectuée euro pour euro, s'oppose au report, sur les bénéficiaires des années ultérieures, des déficits ainsi utilisés.

17 - La plus-value nette à long terme ou, le cas échéant, le solde de cette plus-value après compensation, est taxée séparément à l'impôt sur le revenu au taux de 16 %.

Ces plus-values supportent également les prélèvements sociaux au taux global de 15,5%.

Les prélèvements sociaux s'entendent : du prélèvement social de 4,5 %, des contributions additionnelles au prélèvement social de 0,3 % et de 2 %, la CSG au taux de 8,2 % et la CRDS au taux de 0,5 %.

Le **taux d'imposition global**, prélèvements sociaux compris, s'établit donc à **31,5 %** en 2015.

18 - La moins-value nette à long terme n'est pas déductible des revenus de l'année au cours de laquelle elle a été constatée, mais elle est **reportable** et s'impute sur les dix années suivantes sur des plus-values nettes à long terme.

En cas de cession ou de cessation d'activité, les moins-values à long terme subies au cours de l'année de la réalisation de cet événement ou des dix années antérieures peuvent être déduites des bénéficiaires de l'année de la cession ou de la cessation pour une fraction de leur montant qui est fonction du rapport existant entre le taux d'imposition des plus-values à long terme et le taux normal de l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 39 quinquies, 1, 2), soit actuellement 48 %.

C. - Cas particuliers

19 - Un certain nombre d'opérations ou de situations bénéficient de règles particulières et appellent des précisions.

1° Véhicules de tourisme

20 - Pour les professionnels libéraux qui ont opté pour la déduction des frais réels de voiture, la **base d'amortissement** des véhicules professionnels immatriculés dans la catégorie des véhicules de tourisme est soumise à un plafond, dont le montant varie en fonction de la date de première mise en circulation du véhicule (V. [19 \[Amortissements\]](#)).

Le prix d'acquisition à retenir s'entend du prix d'achat, taxes comprises, augmenté le cas échéant du coût des équipements et accessoires, que ceux-ci soient fournis avec le véhicule ou qu'ils fassent l'objet d'une livraison distincte.

Lorsque le véhicule n'est que partiellement affecté à l'usage de la profession ("bien mixte"), l'amortissement est calculé sur le prix de revient intégral, c'est-à-dire sur la valeur afférente tant à la partie professionnelle qu'à la partie privée de ceux-ci. Il s'entend du prix TTC, sauf s'il ne s'agit pas d'un véhicule de tourisme.

21 - Retraitement d'une quote-part de l'amortissement - Il convient ensuite de réintégrer sur la ligne 36 de l'annexe n° 2035-B-SD (« divers à réintégrer ») :

- ▶ la fraction non déductible de l'annuité d'amortissement constatée comptablement pour les véhicules dont le prix de revient excède la limite légale ;
- ▶ le montant de l'avantage en nature représenté par la quote-part de l'annuité d'amortissement correspondant à l'usage personnel du véhicule.

22 - Ainsi, **en cas de cession d'un véhicule automobile, dont l'amortissement déductible est plafonné**, la plus-value doit être déterminée en prenant en considération non pas les amortissements réellement déduits pour l'assiette de l'impôt, mais les **amortissements linéaires**

qui auraient pu être pratiqués, en l'absence de toute limitation, sur le prix de revient total du véhicule en fonction de la durée d'utilisation de celui-ci.

23 - Par ailleurs, lorsque le **véhicule cédé est partiellement affecté à l'usage de la profession**, la plus-value ainsi calculée est ensuite réduite à proportion de l'usage personnel qui en est fait. Ainsi seule la partie de la plus-value relative à une utilisation professionnelle sera taxée selon le régime des plus-values professionnelles.

2° Cession d'un contrat de crédit-bail

24 - Les contrats de crédit-bail sont assimilés à des immobilisations pour l'application du régime des plus-values professionnelles, lorsque les loyers ont été déduits pour la détermination du bénéfice (CGI, art. 93 quater, III).

En cas de cession du contrat, la plus-value est égale au prix de cession du contrat. Si cette cession intervient moins de deux ans après la conclusion du contrat, la plus-value est à court terme. Si elle intervient plus de deux ans après la conclusion, la plus-value est à court terme à hauteur des amortissements que le cédant aurait pu pratiquer, selon le mode linéaire, s'il avait été propriétaire du bien et à long terme pour l'excédent.

25 - Cession d'un contrat de crédit-bail immobilier - Le résultat de la cession de droits portant sur un contrat de crédit-bail immobilier est soumis au régime des plus-values professionnelles, sous réserve de l'application des dispositions de l'article 39 duodécies A du CGI.

26 - Cession d'un bien acquis à l'échéance d'un contrat de crédit-bail - Les biens acquis à l'échéance de contrats de crédit-bail constituent des éléments d'actif affectés à l'exercice de l'activité non commerciale (CGI, art. 93, 6).

Lorsque ces biens sont cédés, la plus-value réalisée est à court terme à hauteur des amortissements pratiqués sur le prix de revient, majoré des amortissements que le cédant aurait pu pratiquer s'il avait été propriétaire du bien pendant la période au cours de laquelle il était titulaire du contrat.

Si la cession intervient plus de deux ans après la levée de l'option d'achat, le surplus de la plus-value est considéré à long terme.

3° Régime optionnel d'étalement en cas de crédit-vendeur

27 - Le mécanisme du crédit-vendeur permet à l'acquéreur d'une entreprise d'échelonner le paiement du prix auprès du cédant.

Le cédant peut bénéficier d'un dispositif d'étalement du paiement de l'impôt sur les plus-values à long terme résultant de la cession de son entreprise en cas de crédit-vendeur.

Nouveau

Pour les cessions intervenant à compter du 1er janvier 2016 (CGI, art. 1681 F), ce mécanisme est aménagé :

- l'étalement est désormais réservé aux entreprises de moins de 10 salariés ayant un total de bilan ou un chiffre d'affaires n'excédant pas 2 millions d'euros ;
- le paiement de l'impôt peut être échelonné sur 5 ans maximum (au lieu de 2 ans antérieurement) ;
- les versements échelonnés donnent lieu au paiement de l'intérêt légal (au lieu d'une remise gracieuse de majoration).

4° Biens ayant figuré dans le patrimoine privé du professionnel

28 - Lorsque le bien cédé a figuré, pendant une partie du temps écoulé depuis l'acquisition, dans le patrimoine privé du professionnel, la plus-value afférente à cette période est calculée suivant les règles prévues pour le régime des plus-values privées (CGI, art. 151 sexies)

29 - En pareil cas, il y a donc lieu de distinguer deux plus-values :

- ▶ la première, qui correspond à la plus-value acquise depuis la date d'inscription du bien considéré sur le registre des immobilisations et des amortissements (ou son affectation à l'exercice de la profession) jusqu'au jour de la vente ou du retrait, selon le cas, qui est soumise au régime des plus-values professionnelles ;
- ▶ la seconde, qui correspond à la plus-value acquise au cours de la période pendant laquelle le bien cédé a figuré dans le patrimoine privé de l'exploitant qui est imposable dans le cadre du régime des plus-values réalisées à titre privé.

5° Indemnités reçues pour cessation d'exercice ou transfert de clientèle

30 - La plus-value imposable est constituée par la totalité de l'indemnité reçue, dans le cas où le cédant a créé sa clientèle ou, si le cédant a acquis la clientèle de son prédécesseur, par la différence entre l'indemnité qu'il perçoit et celle qu'il a lui-même payée à l'origine.

Mais si la clientèle disparaît sans qu'aucune indemnité puisse être perçue, il en résulte un simple manque à gagner et non une perte déductible (CE, 27 mai 1983, n° 33846. - CE, 6 mars 1989, n° 68896).

31 - L'Administration admet que le versement d'une indemnité à un agent commercial par son mandant en cas de cessation de leur contrat relève du régime des plus-values à long terme dès lors que le contrat a été conclu depuis au moins 2 ans (BOI-BNC-BASE-20-20, § 570, 3 févr. 2016). Mais il ne bénéficie pas des dispositifs d'exonération (Note DLF à la DSF de Haute-Garonne, 28 déc. 2009, n° 202709).

32 - L'indemnité versée par une **clinique à un médecin** lors de la rupture de son contrat d'exercice, égale à la moyenne des honoraires perçus par ce praticien au cours de ses trois dernières années d'exercice, a pour objet exclusif de compenser la perte d'un élément d'actif, et non la réparation d'un préjudice moral, dès lors qu'elle n'a pas pour finalité de réparer une atteinte à sa réputation et que ce départ n'a pas fait l'objet d'une quelconque publicité (CE, 7 mars 2012, n° 330169 sect., Blanchot et Kathy Blanchot).

33 - Dans le cadre d'un **transfert de la clientèle individuelle d'un avocat** exerçant sous forme d'association d'avocats (société de fait) à une société civile professionnelle (SCP), le Conseil d'État considère que l'opération génère une plus-value (modification du pacte d'associés) et confirme la revalorisation de la clientèle sur la base de 75 % du chiffre d'affaires (CE, 20 déc. 2013, n° 349787).

6° Perception d'indemnités d'assurance ou d'expropriation

34 - La plus-value nette à court terme afférente à des biens amortissables et résultant de la perception d'indemnités d'assurance ou de l'expropriation d'immeubles figurant au patrimoine professionnel peut être répartie, par parts égales, sur plusieurs années à compter de celle suivant la réalisation de la plus-value (CGI, art. 39 quaterdecies, 1 ter).

La même règle s'applique dans le cas d'une cession amiable d'immeubles intervenue dans le cadre d'une opération déclarée d'utilité publique.

35 - Ces règles font toutefois l'objet d'adaptations pour tenir compte de la nature particulière des événements qui motivent l'imposition.

Ainsi, les **plus-values à court terme** peuvent être réparties (CGI, art. 39 quaterdecies, 1 bis et 1 ter) sur une période correspondant à la durée moyenne d'amortissement déjà pratiquée sur les biens détruits ou expropriés, pondérée en fonction du prix d'acquisition de ces biens s'agissant des sinistres ou expropriations (CGI, art. 39 quaterdecies, 1 ter).

L'étalement susvisé se substitue bien entendu, en ce qui concerne les professionnels relevant de l'impôt sur le revenu, à l'étalement triennal de droit commun.

L'imposition des **plus-values nettes à long terme** réalisées à la suite de la perception d'indemnités d'assurance ou d'expropriation d'immeubles affectés à l'exercice de la profession est différée de deux ans dès lors qu'il n'y a pas cession totale ou cessation d'activité impliquant une imposition immédiate (CGI, art. 39 quindecies, I, 1, al. 4).

7° Dissolution d'une communauté conjugale

36 - Il a été jugé que **les droits incorporels et la clientèle d'un cabinet médical** créé et développé par un médecin pendant son mariage font partie de la communauté réduite aux acquêts existant entre lui et son épouse (CE, 5 mars 1993, n° 90123).

En cas de dissolution de la communauté, les sommes perçues par le médecin à raison de la cession des droits incorporels et de la clientèle de son cabinet font partie de la masse commune à partager entre les ex-époux et seule la moitié de ces sommes est imposable comme plus-value professionnelle au nom du médecin.

Remarque

La cession susceptible de donner lieu à taxation au titre des plus-values doit s'entendre non du divorce, en tant qu'il déterminerait instantanément dissolution de la communauté conjugale et dévolution au conjoint non exploitant d'une fraction de la valeur des biens en cause, mais du **partage effectif**, le cas échéant, au titre d'une année postérieure, de l'indivision post-conjugale.

IV. - Régimes d'exonération des plus-values professionnelles

37 - Les professionnels libéraux sont susceptibles de bénéficier de différents régimes d'exonération des plus-values professionnelles :

- ▶ le régime d'exonération des **petites entreprises** (CGI, art. 151 septies) ;
- ▶ le régime d'exonération lié à la cession de l'activité d'une **branche complète d'activité** (CGI, art. 238 quindecies) ;
- ▶ le régime d'exonération lié au **départ en retraite** (CGI, art. 151 septies A : V. § 317) lequel a été assoupli à compter du 1er janvier 2009 ;
 - Un régime particulier est prévu pour l'exonération des indemnités de cessation de mandat des **agents généraux d'assurance** (voir n°82).
- ▶ le régime d'exonération spécifique aux **plus-values sur les immeubles** (CGI, art. 151 septies B) ;
- ▶ le dispositif d'exonération temporaire des plus-values de cession de **droits de surélévation d'immeubles** (CGI, art. 238 octies A) pour les cessions réalisées entre le 1er janvier 2012 et le 31 décembre 2017 ;
- ▶ les régimes de **report et de sursis d'imposition** :

- régime de sursis d'imposition en cas d'échange ou de conversion de titres (CGI, art. 38, 7) ;
- régime de report d'imposition en cas d'apport en société d'une entreprise individuelle (CGI, art. 151 octies) ;
- régime de report d'imposition des transmissions à titre gratuit de parts de sociétés de personnes ou d'une entreprise individuelle (CGI, art. 151 nonies ; CGI, art. 41) ;
- report d'imposition des plus-values d'apport de titres en société par des exploitants individuels (CGI, art. 151 octies B) ou associés de sociétés de personnes (CGI, art. 151 nonies, IV bis).

Vous trouverez à la fin de l'étude un tableau de synthèse des 4 principaux régimes de faveur (voir [95](#))

A. - Exonération en faveur des petites entreprises (CGI, art. 151 septies)

38 - Les contribuables qui exercent leur activité depuis au moins 5 ans peuvent bénéficier d'une exonération :

- exonération totale lorsque leurs recettes n'excèdent pas 90 000 € HT ;
- exonération dégressive lorsque leurs recettes sont comprises entre 90 000 € HT et 126 000 € HT.

39 - Le régime d'exonération s'applique aux montants :

- ▶ des plus-values nettes à court terme (soumises au barème progressif de l'IR) et ;
- ▶ des plus-values nettes à long terme taxées au taux de 31,50 % (16 %+ prélèvements sociaux au taux de 15,50 %).

Important

On soulignera toutefois que la plus-value nette à court terme exonérée doit être réintégrée dans l'assiette des cotisations sociales personnelles (L. fin. séc. soc. 2012, n° 2011-1906, 21 déc. 2011, art. 37).

1° Professionnels concernés

40 - Il s'agit des contribuables exerçant une activité libérale à titre professionnel, individuellement et/ou en société, qui réalisent des plus-values de cession d'éléments d'actif, en cours ou en fin d'activité.

41 - La condition d'exercice d'une **activité libérale à titre professionnel** impose que le contribuable participe personnellement, de manière directe et continue, à l'accomplissement des **actes nécessaires à l'activité**.

Cette condition vise principalement à exclure du régime d'exonération les contribuables qui mettent leur clientèle en location (contrats de location-gérance ou de commodat ou les professionnels seulement titulaires des parts de la société).

Ainsi, de manière générale, les personnes qui confient, en droit ou en fait, la gestion de cette activité à un tiers par l'effet d'un mandat, d'un contrat de travail ou de toute autre convention ne peuvent bénéficier du dispositif.

En revanche :

- les **sociétés civiles de moyens** qui fonctionnent conformément à leur objet, c'est-à-dire qui facilitent l'activité professionnelle de leurs membres, peuvent bénéficier de ces dispositions ;
- si la participation continue à la poursuite de l'activité suppose que le contribuable y consacre une grande partie de son temps, elle n'implique pas qu'il exerce là sa seule activité

professionnelle ni que l'accomplissement des diligences en cause constitue sa **profession principale**.

2° Opérations concernées

42 - L'exonération s'applique aux plus-values de cession réalisées en cours d'activité à l'occasion :

- ▶ de la cession isolée de biens appartenant au patrimoine professionnel, à l'exclusion des terrains à bâtir, ou de la cession de l'ensemble du **cabinet en cours d'activité** ;
- ▶ de la **cessation d'activité**.

43 - L'exonération est susceptible de s'appliquer à toute opération ou tout événement ayant pour résultat de faire **sortir un élément de l'actif professionnel** :

- soit volontairement : vente, retrait d'actif, apport en société, donation, échange, etc. ;
- soit involontairement : éviction, confiscation, expropriation, sinistre, etc.

En revanche, ce dispositif ne s'applique pas aux plus-values réalisées en cas de transfert en fiducie (CGI, 151 septies VIII).

3° Condition de durée de l'activité

44 - L'activité doit avoir été exercée pendant au moins 5 ans.

En cas d'exercice d'une même activité à titre individuel puis au sein d'une société de personnes, il est possible de cumuler les différentes périodes d'activités pour le décompte du délai de 5 ans (CE, 13 janv. 2010, n° 301985).

45 -

Nouveau

Dans le cadre de l'application de l'article 151 septies A (la solution semble pouvoir être étendue à l'article 151 septies), le Conseil d'État a jugé que les dispositions de cet article interdisent de prendre en compte, pour le calcul de la durée de 5 ans, la période pendant laquelle le contribuable a exercé son activité dans le cadre d'une société assujettie à l'impôt sur les sociétés. Cette interdiction vaut également pour la période pendant laquelle le contribuable a exploité à titre individuel un premier fonds (d'officine en l'espèce) dès lors qu'il n'a pas apporté ce fonds à la SARL dans laquelle il a poursuivi son activité (CE, 19 juin 2015, n° 376137).

4° Condition relative au montant des recettes

46 - Nature des recettes à retenir - Les recettes à prendre en compte pour l'appréciation des limites applicables s'entendent des recettes proprement dites, c'est-à-dire des honoraires perçus dans le cadre de l'exercice de la profession et des sommes reçues en contrepartie des services aux clients, augmentées des recettes accessoires.

Ne sont en revanche pas à prendre en compte :

- les débours (sommes payées par le professionnel pour le compte de son client)
- les sommes qui ne font que transiter chez le professionnel sans donner lieu à un encaissement effectif ;
- les rétrocessions d'honoraires.

47 - Seuils d'exonération - Les seuils de recettes à ne pas dépasser pour bénéficier du régime d'exonération sont fixés à :

- 90 000 € pour bénéficier d'une exonération totale ;

- et à 126 000 € pour bénéficier de l'exonération dégressive.

Pour l'**appréciation de ces seuils**, il convient de retenir la moyenne des recettes HT réalisées au cours des deux années civiles qui précèdent l'année de réalisation des plus-values (N-1 et N-2).

Synthèse :

Moyenne des recettes des années N-1 et N-2 ("R")			
	$R \leq 90\,000 \text{ €}$	$90\,000 \text{ €} > R < 126\,000 \text{ €}$	$R \geq 126\,000 \text{ €}$
Régime fiscal de la plus-value	Exonération totale	Exonération dégressive à hauteur du rapport suivant : $(126\,000 - R) / 36\,000$	Pas d'exonération

48 - Cas particuliers - Pour les contribuables exerçant à la fois des **activités non commerciales et commerciales**, la moyenne des recettes doit être calculée en retenant le montant cumulé des recettes HT réalisées au titre de chaque activité et dans chaque catégorie d'imposition (BNC, BIC, BA) au cours des deux années (N-1 et N-2).

49 - Afin de déterminer s'ils peuvent bénéficier du régime d'exonération en cas de **cession totale ou partielle de leurs parts sociales**, les contribuables exerçant exclusivement en société doivent, pour calculer la **moyenne de recettes**, retenir la quote-part des recettes de la société à proportion de leurs droits dans les bénéficiaires de la société au titre des deux années (N-1 et N-2).

50 - Les **contribuables associés de plusieurs sociétés** doivent cumuler leurs quotes-parts de recettes dans chacune des sociétés.

51 - Lorsque les plus-values sont **réalisées par la société de personnes**, la moyenne des recettes est calculée à partir du total des recettes sociales au titre des deux années (N-1 et N-2) (BOI-BIC-PVMV-40-10-10-20, § 610, 12 sept. 2012).

52 - Lorsque le contribuable **exerce à la fois individuellement et au sein d'une société**, il convient de retenir, pour calculer la moyenne des recettes :

- les recettes individuelles ;
- majorées de la quote-part des recettes de la société lui revenant au titre des années N-1 et N-2.

5° Cumul de l'exonération avec d'autres régimes

53 - Le régime d'exonération des petites entreprises n'est pas cumulable avec le régime d'exonération des **cessions complètes d'activité** (V. [55](#) et s.).

De même, lorsqu'un contribuable a opté pour un régime de **report d'imposition** notamment en cas de transmission à titre gratuit (CGI, art. 41 et 151 nonies) ou d'apport de son activité ou de brevets en société (CGI, art. 151 octies, 151 octies A, 151 octies B et 93 quater, I ter), il ne peut plus demander également à bénéficier du présent régime d'exonération.

54 - Les professionnels qui bénéficient de l'exonération partielle du régime des petites entreprises (recettes comprises entre 90.000 € et 126.000 €) peuvent en revanche, et s'ils en remplissent les conditions, bénéficier également :

- ▶ du régime d'exonération des plus-values réalisées lors du départ en retraite (CGI, art. 151 septies A) ;
- ▶

et/ou du régime d'exonération partielle des plus-values sur immeubles (CGI, art. 151 septies B).

Important

Il est recommandé, lorsque ces régimes peuvent se cumuler, de les appliquer dans l'ordre suivant (du plus spécifique vers le plus général) :

- l'abattement pour durée de détention (CGI, art. 151 septies B) ;
- puis le dispositif d'exonération en cas de départ à la retraite (CGI, art. 151 septies A) ;
- et enfin, l'exonération de l'article 151 septies (BOI-BIC-PVMV-40-10-10-30, § 300, 12 sept. 2012).

B. - Exonération applicable en cas de cession de l'activité ou d'une branche complète d'activité (CGI, art. 238 quinquies)

55 - Un régime d'exonération bénéficie aux plus-values réalisées lors de la transmission d'entreprises individuelles, de branches complètes d'activités ou d'éléments assimilés dont la valeur ne dépasse pas certaines limites (BOI-BIC-PVMV-40-20-50, 25 mars 2014).

1° Opérations concernées par l'exonération

56 - Notion de branche complète d'activité - La plus-value doit résulter de la cession d'une branche complète d'activité qui doit être comprise comme en matière d'apports partiels d'actif (CGI, art. 210 B).

Elle se définit comme l'ensemble des éléments d'actif et de passif d'une division d'une société qui constituent, du point de vue de l'organisation, une **exploitation autonome**, c'est-à-dire un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens.

La qualification d'une branche complète d'activité relève de l'appréciation des faits. Il convient d'identifier l'ensemble des **moyens matériels matériels et humains** liés à l'activité : clientèle, bail professionnel, matériel spécifique, personnel salarié nécessaire à la poursuite de l'activité cédée...

L'administration prévoit plusieurs mesures d'assouplissement pour la mise en œuvre des critères d'appréciation du caractère complet de la branche d'activité concernant les **immeubles** qui peuvent ne pas être inclus dans la cession ou la possibilité de ne pas tenir compte du **passif** et/ou de la trésorerie de la société.

57 - Professionnels concernés - Les professionnels pouvant bénéficier de l'exonération s'entendent des **titulaires de BNC exerçant individuellement** dès lors que l'activité est poursuivie à l'identique par un successeur pendant un délai raisonnable.

L'Administration appréciera les circonstances de fait en s'attachant particulièrement à vérifier :

- ▶ que l'acquéreur exerce son activité dans les locaux précédemment utilisés par le professionnel cédant ;
- ▶ et que les contrats de travail ont été repris par l'acquéreur.

Les titulaires de BNC exerçant individuellement ne seront pas tenus de céder la totalité du matériel de leur cabinet pour bénéficier du régime d'exonération dès lors que l'ensemble cédé permet au repreneur d'exercer l'activité. Ils pourront donc réintégrer certains éléments dans leur patrimoine privé.

Important

Les titulaires de BNC exerçant dans le cadre de SCM ou de GIE ne répondent pas exactement à la notion de branche complète d'activité dès lors que l'activité de ces structures n'est **pas l'exploitation en commun d'une clientèle** (élément essentiel pour la notion de branche).

Néanmoins, peut être assimilée à une cession de branche complète d'activité la cession de sa clientèle par un associé ou un membre concomitamment à celle de l'intégralité de ses parts ou droits dans la structure de moyens, si ces droits ou parts constituent un élément de son actif professionnel.

Cette dernière condition suppose que la structure de moyens ne soit pas soumise à l'impôt sur les sociétés. Ne peuvent pas bénéficier de cette tolérance les professionnels qui, au-delà de la mise en commun de moyens d'exploitation, ont conclu une convention, statutaire ou autre, prévoyant le **partage des bénéfices ou des honoraires**.

58 - Cessions concernées - Bénéficient de l'exonération les transmissions réalisées à titre gratuit ou à titre onéreux et portant :

- ▶ sur l'intégralité d'une **activité libérale exercée individuellement** par le contribuable ou sur une branche complète de cette activité ;
- ▶ sur l'intégralité des **droits ou parts** détenus par un professionnel associé d'une **société de personnes soumise à l'impôt sur le revenu** dans laquelle il exerce son activité professionnelle ;
- ▶ ou sur une activité faisant l'objet d'un **contrat de location-gérance**, ou d'un contrat comparable à condition que, outre le respect des conditions générales du dispositif, l'activité soit exercée depuis au moins cinq ans au moment de la mise en location et que la transmission soit réalisée au profit du locataire ou du titulaire du contrat comparable à la location-gérance (En ce sens, BOI-BIC-PVMV-40-20-50, § 90, 25 mars 2014).

Sont donc notamment exclues du dispositif les opérations de retrait d'éléments d'actif dans le patrimoine privé du professionnel, les opérations de rachat de ses propres parts ainsi que les simples cessions d'activité non autonome.

2° Conditions d'exonération

59 - Condition de durée d'activité - L'activité professionnelle doit avoir été exercée pendant **5 ans** au moment de la cession.

En cas de transmission d'un cabinet, dont la **clientèle a été mise en location**, l'activité doit avoir été exercée pendant cinq ans au moment de la mise en location, quel que soit le délai de location. Seules les transmissions réalisées au profit du locataire ouvrent droit à l'exonération.

60 - Condition relative à la valeur de la cession - Les éléments transmis doivent avoir une valeur vénale inférieure ou égale :

- à 300 000 € pour bénéficier d'une exonération totale de la plus-value
- ou 500 000 € pour bénéficier d'une exonération partielle.

Les **immeubles ou droits immobiliers** ne sont pas concernés par l'exonération.

Les droits afférents à un contrat de **crédit-bail** entrent dans le champ d'application du dispositif sous réserve qu'ils ne portent pas sur des biens immobiliers.

61 - Ces seuils s'apprécient au regard de la valeur des éléments servant d'assiette aux droits d'enregistrement dus au titre de la cession, à savoir :

- s'agissant des **cessions de fonds de commerce et de clientèle** (CGI, art. 719), le prix ou la valeur vénale réelle des éléments constitutifs du fonds, c'est-à-dire la clientèle, le droit au bail

- et les objets mobiliers servant à l'exploitation, à l'exception des marchandises neuves garnissant le fonds ; ne sont pas compris dans le prix soumis au droit de mutation notamment les créances commerciales, le numéraire en caisse et les valeurs mobilières ;
- s'agissant des **conventions assimilées à des cessions de clientèles** (CGI, art. 720), toutes les sommes dont le paiement est imposé au successeur du chef de la convention, sous quelque dénomination que ce soit, ainsi que toutes les charges lui incombant au même titre, sous réserve des marchandises neuves cédées par le précédent titulaire et soumises à cette occasion à la TVA ;
 - s'agissant des **cessions d'offices publics ministériels** (CGI, art. 724), le prix ou la valeur vénale de tous les éléments qui entrent dans la valeur de l'office, c'est-à-dire le droit de présentation, la clientèle, les minutes, répertoires, recouvrements et autres objets en dépendant sans distinction entre ces différents biens.

62 - Absence de lien avec le cessionnaire - Afin d'éviter les abus et les transmissions d'activité à des fins purement fiscales, il est prévu que lorsque la cession est réalisée à titre onéreux, le cédant ne doit avoir aucun lien avec le cessionnaire.

Cette condition s'apprécie **au moment de la réalisation de la cession** mais aussi pendant les **trois années qui suivent** la cession.

Il est ainsi prévu que le cédant (en cas de transmission d'une entreprise individuelle) ou l'associé (si le cédant est une société de personnes) ne doit pas être dans l'une des situations suivantes :

- ▶ détenir, directement ou indirectement, plus de **50 % des droits** de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société, de la personne morale ou du groupement cessionnaire ;

S'agissant des cas où la transmission de la branche complète d'activité résulte en réalité, par assimilation, de la **cession de l'intégralité des droits ou parts que détient un associé**, cette condition est durcie, le cédant ne devant alors détenir, directement ou indirectement, aucun droit de vote ou droit dans les bénéfices sociaux de l'entreprise cessionnaire ;

- ▶ exercer en droit ou en fait la **direction effective de la société**, de la personne morale ou du groupement cessionnaire

Sont visées les personnes qui exercent en droit les fonctions générales de gestion et d'administration en qualité de gérant, co-gérant, directeur général ou directeur général délégué, président du directoire, président ou membre du conseil d'administration de la société, de la personne morale ou du groupement cessionnaire et, de manière générale, toute personne désignée pour être responsable des actes de gestion et de leur résultat est réputée exercer en droit la direction de l'entreprise. Pour un gérant de droit, la participation à la direction est présumée (CE, 12 juill. 2013, n° 355677).

À défaut de respecter ces conditions l'année de la cession et les trois suivantes, l'exonération est remise en cause au titre de l'année au cours de laquelle le contrôle capitalistique ou fonctionnel de l'entreprise cessionnaire par le cédant est caractérisé.

3° Portée de l'exonération

63 - L'exonération s'applique, sur option du professionnel :

- aux montants des plus-values nettes à court terme (soumises au barème progressif de l'IR)
- et des plus-values nettes à long terme taxées au taux de 31,5 % réalisées à l'exclusion des plus-values portant sur des biens ou des droits immobiliers bâtis ou non bâtis.

Important

L'exonération ne s'applique qu'en matière d'impôt sur le revenu.

Aussi le professionnel qui optera pour l'exonération de sa plus-value nette à court terme devra néanmoins la réintégrer dans l'assiette de ses **cotisations sociales personnelles** (L. fin. séc. soc. 2012, n° 2011-1906, 21 déc. 2011, art. 37).

La PVLVT reste quant à elle soumise aux prélèvements sociaux au taux de 15,5%.

64 - L'exonération est totale lorsque la valeur des éléments transmis est inférieure ou égale à 300 000 €.

Au-delà de 300 000 € et jusqu'à 500 000 €, l'exonération est dégressive.

Au-delà de 500.000 € la plus-value est imposable en totalité (à moins de bénéficier d'un autre dispositif d'exonération).

Le tableau ci-dessous précise les règles de calcul du pourcentage de la plus-value exonérée :

Valeur des éléments transmis (V)			
	$V \leq 300\,000\,€$	$300\,000\,€ > V < 500\,000\,€$	$V \geq 500\,000\,€$
Plus-value exonérée à hauteur de :	100%	$(500\,000 - V) / 200\,000$	0%

65 - Cumul avec d'autres dispositifs - L'exonération se cumule avec :

- l'exonération en cas de **départ à la retraite** (CGI, art. 151 septies A)
- et en cas de **cession d'immeubles** (CGI, art. 151 septies B).

En revanche, elle est exclusive des autres dispositifs prévus en matière de report d'imposition des plus-values :

- lors de l'apport à titre gratuit d'une activité individuelle (CGI, art. 41)
- en cas d'apport à une société par une personne physique de brevets (CGI, art 93 quater I ter)
- en cas d'exonération des entreprises dont les recettes n'excèdent pas certains montants (CGI, art 151 septies)
- en cas d'apport d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité à une société (CGI, art. 151 octies)
- en cas de restructuration de SCP (CGI, art. 151 octies A)
- dans le cadre de l'article 151 nonies du CGI.

C. - Exonération en cas de départ à la retraite (CGI, art. 151 septies A)

66 - Les titulaires de BNC peuvent, sur option, bénéficier d'un régime d'exonération des plus-values en cas de cession à titre onéreux de leur activité, sous réserve qu'ils fassent valoir leurs **droits à la retraite** dans les **vingt-quatre mois qui suivent ou qui précèdent la cession** (CGI, art. 151 septies A).

67 - Cette exonération s'applique également aux contribuables qui exercent leur **activité au sein d'une société de personnes**, en cas de cession de l'intégralité des parts qu'ils détiennent, en vue de leur départ en retraite.

68 - Le régime d'exonération s'applique enfin aux **cessions d'activité réalisées par les sociétés** ou groupements soumis au régime des sociétés de personnes, quel que soit le nombre d'associés (BOI-BIC-PVMV-40-20-20-20, § 170 à 240, 25 mars 2014).

L'exonération est soumise à certaines conditions, notamment :

- l'activité doit avoir été exercée pendant au moins cinq ans à la date de la cession ;
- la société doit être dissoute de façon concomitante à la cession de l'activité ;
- l'associé doit faire valoir ses droits à la retraite dans les vingt-quatre mois qui précèdent ou qui suivent cette cession.

1° Professionnels concernés

a) Modalités d'exercice de l'activité

69 - Tous les professionnels exerçant dans un **cabinet individuel** ou dans une **société de personnes** relevant de l'impôt sur le revenu (SCP, SEP, SDF, etc.) peuvent bénéficier du nouveau régime d'exonération.

70 - L'exonération est réservée aux **cessions à titre onéreux**, c'est-à-dire pour l'essentiel aux ventes et opérations d'apport en société.

Les transmissions à titre gratuit (donations ou transmissions successorales) ou, de manière générale, les opérations sans contrepartie, comme les réintégrations d'éléments d'actif au patrimoine privé, sont exclues du régime d'exonération.

71 - La cession d'un cabinet dont la clientèle a été mise en location peut également bénéficier du régime d'exonération dans les mêmes conditions que celles prévues pour l'application du régime des cessions complètes d'activité (V. 58, 3e tiret).

72 - Agents généraux d'assurance - Les agents généraux d'assurance sont soumis à des règles particulières lors de leur départ à la retraite : V. 82 et s.

b) Conditions d'exonération

73 - Outre une condition de durée minimale d'activité de **5 ans**, analogue à celle applicable dans le cadre du régime d'exonération des petites entreprises (V. 44 et s.), des conditions supplémentaires doivent être remplies.

Lorsque la cession est réalisée par une société relevant de l'IR, le délai de 5 ans doit être respecté par l'associé.

74 - PME communautaire - L'entreprise doit répondre à la définition de la PME communautaire :

- effectif inférieur à 250 salariés,
- et chiffre d'affaires inférieur à 50 millions d'euros ou total bilan inférieur à 43 millions d'euros.

En outre, l'entreprise ne doit pas être détenue à 25% ou plus par une société ne respectant pas ces critères.

75 - Départ à la retraite - Dans les deux années suivant ou précédant la cession, le professionnel doit :

- cesser toute fonction au sein du cabinet ou de la société ;
- et faire valoir ses droits à la retraite.

La date à laquelle l'exploitant fait valoir ses droits à la retraite s'entend de la **date d'entrée en jouissance des droits** qu'il a acquis auprès du régime de base auquel il est affilié à raison de son activité professionnelle, date qui est expressément définie par le Code de la sécurité sociale.

L'entrée en jouissance de la pension intervient dans le cadre du régime des professions libérales le 1er jour du trimestre civil qui suit la demande de l'intéressé.

La **cessation de fonction et le départ en retraite** peuvent intervenir indifféremment dans les 24 mois qui suivent, ou qui précèdent, la cession.

76 - En pratique, il ne doit pas s'écouler un délai supérieur à vingt-quatre mois entre :

- la date à laquelle le professionnel cesse toute fonction en faisant valoir ses droits à la retraite ;
- et celle de la cession.

La cessation de fonctions puis le départ à la retraite doivent en principe intervenir, dans cet ordre, soit avant, soit après la cession.

Important

En principe la cessation d'activité entraîne l'imposition immédiate du résultat et des plus-values à la date de la cessation d'activité (CGI, art. 201 et 202). L'Administration admet pour ce qui concerne exclusivement la liquidation des plus-values sur les actifs ou sur les parts présentant un caractère professionnel, et pour la seule application de la présente exonération, de ne pas tirer de conséquences de la cessation d'activité et de repousser la constatation des plus-values professionnelles à la date de la cession (BOI-BIC-PVMV-40-20-20-40, § 20, 12 sept. 2012).

77 - Absence de contrôle du capital du successeur - En cas de **cession à une société**, le cédant ne doit pas détenir plus de 50 % des droits de vote ou des droits aux bénéfices sociaux dans cette société.

Pour l'appréciation de ce seuil, il est tenu compte des droits détenus directement par le professionnel et également de ceux détenus indirectement, via des personnes morales interposées entre le professionnel et la société qui bénéficie de la transmission.

Cette condition doit être respectée au moment de la cession de l'entreprise individuelle ou des parts, ainsi qu'au titre des **trois années** suivant la cession.

2° Portée de l'exonération

78 - Le régime d'exonération s'applique :

- aux plus-values brutes à **court terme** relevant du taux progressif de l'impôt sur le revenu ;
- et aux plus-values brutes à **long terme** relevant du taux réduit de 16 %, à l'exclusion des plus-values portant sur des biens ou des droits immobiliers.

Ces plus-values immobilières peuvent cependant bénéficier du régime d'abattement pour durée de détention (V. 84).

79 -

Important

Le régime d'exonération ne vaut qu'en matière d'impôt sur le revenu. Aussi :

- la plus-value brute à court terme exonérée doit être réintégrée dans l'assiette des cotisations sociales personnelles ;
- la plus-value nette à long terme est soumise quant à elle aux prélèvements sociaux au taux global de 15,50 %.

80 - Sort des plus-values en report d'imposition - Certaines plus-values professionnelles placées en report d'imposition lors de la cession peuvent également bénéficier du régime d'exonération dès lors qu'elles répondent aux conditions prévues pour l'exonération des plus-values professionnelles en cas de départ en retraite.

Des conditions particulières sont prévues lorsqu'au moment de la cession des titres et du départ à la retraite, le **cédant n'exerce plus d'activité professionnelle et relève du régime des particuliers.**

Sont principalement concernés par ces conditions particulières :

- les professionnels ayant fait apport de leur clientèle ou de leurs parts à une société soumise à l'impôt sur les sociétés au moment de la cession ;
- les associés de sociétés de personnes ayant opté pour leur assujettissement à l'IS.

Les plus-values professionnelles en report d'imposition susceptibles d'être exonérées sont les plus-values réalisées en cas :

- d'apport d'un brevet ou d'un élément assimilé à une société par un inventeur ;
- d'apport d'un cabinet individuel à une société ;
- de restructuration des sociétés civiles professionnelles ;
- d'option pour l'impôt sur les sociétés de la société de personnes dans laquelle l'associé exerçait son activité professionnelle.

81 - Cumul avec d'autres régimes d'exonération - Le régime d'exonération des cessions en vue de la retraite peut se cumuler avec les régimes d'exonération :

- ▶ en faveur des **petites entreprises** ;
- ▶ en cas de **cession complète d'activité** ;
- ▶ des **immeubles**.

En revanche, il ne peut pas se cumuler avec les dispositions prévues pour les régimes de report d'imposition prévus

aux articles 93 quater I, ter, 151 octies et 151 octies A du CGI.

3° Règles particulières aux agents d'assurance

82 - L'indemnité compensatrice versée à un agent général d'assurance par sa compagnie mandante à l'occasion de son départ en retraite ne constitue pas une cession d'entreprise et ne devrait donc pas bénéficier de l'exonération.

Toutefois, l'indemnité peut être exonérée sous réserve que les conditions décrites ci-dessus soient remplies et que l'activité soit continuée par un agent général exerçant seul et dans les mêmes locaux (CGI, art. 151 septies A, V).

Remarque

L'exonération est susceptible de bénéficier :

- aux seules personnes physiques ayant le statut d'agent général d'assurance quel que soit leur régime d'imposition à l'exclusion notamment des intermédiaires, des sous-agents et des personnes morales ;
- aux associés de sociétés en participation qui répondent à certaines conditions.

Des précisions sont apportées sur les conditions d'application de l'exonération :

- la **poursuite intégrale de l'activité par le repreneur** suppose le transfert des contrats d'assurance commercialisés et gérés dans l'agence, le maintien de l'exclusivité de production prévue au profit de la compagnie d'assurance et de la zone géographique d'activité privilégiée ainsi que le transfert du personnel et des moyens de l'exploitation ;
- les **locaux** doivent être soit cédés, soit mis à la disposition du nouvel agent pendant au moins deux ans ;

L'Administration précise que l'exonération porte uniquement sur la plus-value afférente à l'indemnité compensatrice qui est égale à la différence entre le montant de l'indemnité reçue et le

montant éventuellement versé par l'agent à l'origine (prix d'acquisition en cas d'achat de gré à gré ou droit de reprise).

Ce nouveau régime d'exonération peut se cumuler avec le **régime d'exonération des petites entreprises** et le dispositif d'abattement sur les **plus-values afférentes aux immeubles**.

S'agissant du régime d'exonération des **cessions d'entreprises ou de branches complètes d'activité**, il ressort des commentaires administratifs que les agents généraux d'assurance ne pourraient pas en bénéficier sauf dans le cadre de cessions de portefeuilles de gré à gré.

83 - En outre, l'agent est redevable d'une **taxe proportionnelle** au montant de l'indemnité compensatrice reçue.

Le taux de la taxe est fixé par référence au tarif des droits d'enregistrement mentionné à l'article 719 du CGI.

Pour les indemnités acquises à compter du 1er janvier 2010, le tarif de la taxe est le suivant :

- ▶ 0 % pour la fraction de l'indemnité n'excédant pas 23 000 € ;
- ▶ 2 % pour la fraction de l'indemnité comprise entre 23 000 € et 107 000 € ;
- ▶ 0,60 % pour la fraction de l'indemnité comprise entre 107 000 € et 200 000 € ;
- ▶ 2,60 % pour la fraction de l'indemnité supérieure à 200 000 €.

L'assiette de la taxe exceptionnelle, assise sur le **montant brut des indemnités compensatrices**, est distincte de celle de la plus-value exonérée (qui s'applique au montant net de l'indemnité, déduction faite le cas échéant de la valeur d'origine en cas d'achat de gré à gré ou de reprise d'une activité déjà existante).

Cette taxe est établie, recouvrée et contrôlée comme en matière d'impôt sur le revenu.

D. - Abattement sur les plus-values immobilières (CGI, art. 151 septies B)

84 - Depuis le 1er janvier 2006, il existe un régime d'abattement sur les plus-values à long terme constatées à l'occasion de la cession d'immeubles ou de droits immobiliers affectés au patrimoine professionnel.

Ce régime aboutit à une exonération totale des plus-values sur des biens immeubles détenus depuis au moins 15 ans.

Les prélèvements sociaux (CSG, CRDS, ...) ne sont pas dus sur la quote-part de plus-value exonérée.

85 - Ce régime bénéficie aux **titulaires de BNC** exerçant à titre individuel ou en tant qu'associé d'une société de personnes relevant de l'impôt sur le revenu, ainsi qu'aux **sociétés de personnes**.

Aucune condition n'est requise quant à l'activité exercée, ou au régime d'imposition du professionnel (déclaration contrôlée ou micro-BNC).

86 - Conditions d'application - L'immeuble doit avoir été inscrit au moins 5 ans au patrimoine professionnel.

Au-delà de cette durée de 5 ans, il est pratiqué un abattement de 10 % par année pleine de détention.

87 - Nature des biens concernés par l'abattement - Les biens concernés s'entendent de tous les **immeubles** qu'ils soient bâtis (bureaux, locaux de stockage, parking..) ou non bâtis (terrains) dès lors qu'ils sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation (voir toutefois la remarque ci-après).

Sont également concernés :

-

les droits ou parts de **sociétés à prépondérance immobilière** (société dont l'actif est principalement constitué de biens immobiliers, bâtis ou non bâtis, qui sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation ou de droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens, droits ou parts) ;

- les droits afférents à un contrat de **crédit-bail immobilier** conclu dans les conditions prévues au 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier, qui sont assimilés à des éléments de l'actif pour la présente mesure.

88 - Cumul avec d'autres dispositifs - L'abattement sur les plus-values immobilières se cumule avec :

- ▶ les mesures de report d'imposition (CGI, art. 41) et le cas échéant les mesures d'exonération en cas de transmission à titre gratuit d'une activité personnelle
- ▶ l'exonération applicable aux petites entreprises (CGI, art. 151 septies)
- ▶ l'exonération applicable en cas de départ à la retraite (CGI, art. 151 septies A)
- ▶ ou encore en cas de cessation d'activité (CGI, art. 238 quidecies)

Conseil pratique

Lorsque ces régimes peuvent se cumuler, il convient de les appliquer dans l'ordre suivant (du plus spécifique vers le plus général) :

- d'abord l'abattement pour durée de détention (CGI, art. 151 septies B),
- puis le régime d'exonération en cas de départ à la retraite (CGI, art. 151 septies A),
- et enfin l'exonération prévue en faveur des petites entreprises (CGI, art. 151 septies) ou en cas de transmission d'une branche complète d'activité (CGI, art. 238 quidecies).

E. - Exonération en cas de cession de droits de surélévation d'immeubles (CGI, art. 238 octies A)

89 - Les copropriétés d'immeubles peuvent céder à un promoteur ou à un constructeur le droit de surélévation de l'immeuble.

Dans cette situation, chacun des copropriétaires bénéficie du versement d'une fraction du **prix du droit de surélévation cédé**.

L'indemnisation perçue à ce titre par un professionnel constitue en principe une **plus-value professionnelle** imposable lorsque le local a été inscrit à l'actif professionnel.

Une **mesure de faveur** a été prévue afin de favoriser le développement de l'offre de logement dans les grandes agglomérations marquées par la faiblesse de l'espace foncier disponible.

90 - Les cessions de droits de surélévation d'immeubles réalisées **à compter du 1er janvier 2012 et jusqu'au 31 décembre 2017** peuvent bénéficier d'un régime d'exonération.

L'acquéreur doit s'engager à réaliser et à achever des locaux destinés à l'habitation dans un **délai de 4 ans** à compter de la date de l'acquisition du droit de surélévation.

En cas de manquement à cet engagement, l'acquéreur est redevable d'une **amende spécifique de 25%** de la valeur de cession du droit de surélévation.

Les commentaires de l'Administration sur ce dispositif sont publiés au BOFiP : BOI-BIC-PVMV-40-10-80, 4 mars 2015.

F. - Abattement en cas de cession de droits sociaux par les dirigeants partant en retraite (CGI, art. 150-0 D ter)

91 - Les professionnels libéraux qui exercent des fonctions de direction dans une société soumise à l'impôt sur les sociétés et qui veulent transmettre leurs droits dans la société à l'occasion d'un départ en retraite peuvent bénéficier d'un abattement sur les plus-values constatées à l'occasion de la cession de ces titres.

Les commentaires de l'administration sur ce régime ont été publiés au BOFiP : BOI-RPPMPVBMI-20-20, 20 mars 2015.

92 - Conditions tenant au dirigeant - Les titres doivent être détenus depuis au moins **5 années**. Le professionnel doit en outre avoir exercé une **fonction de dirigeant** pendant les 5 dernières années et doit détenir directement ou indirectement au moins **25 % du capital** de la société cédée. Le cédant doit cesser toute fonction dans la société dans l'année qui suit la cession.

93 - Condition tenant à la société dont les titres sont cédés - La société doit répondre à la définition de PME communautaire à savoir :

- avoir un effectif inférieur à 250 salariés
- et son chiffre d'affaires est inférieur à 50 millions d'euros ou son total bilan est inférieur à 43 millions d'euros.

94 - Calcul de l'abattement - Pour les cessions de titres réalisées entre le 1er janvier 2014 et 31 décembre 2017, il est appliqué sur la plus-value :

- ▶ un abattement fixe spécifique de 500 000 €,
- ▶ puis un abattement pour durée de détention renforcé,
 - de 50 % pour une durée de détention de 1 an à moins de 4 ans,
 - 65 % pour une durée de détention de 4 ans à moins de 8 ans,
 - puis 85 % à partir de 8 ans

G. - Synthèse des régimes de faveur en matière de plus-values professionnelles

95 - Le tableau ci-dessous compare les quatre principaux régimes de faveur intéressant les professions libérales.

96 -

	Petites entreprises (CGI, art. 151 septies)	Cessions complètes d'activité (CGI, art. 238 quidecies)	Cessions en vue de la retraite (CGI, art. 151 septies A)	Cessions d'immeubles (CGI, art. 151 septies B)
Professionnels concernés	Professionnels exerçant une activité libérale individuellement ou en société de personnes relevant de l'impôt sur le revenu			
		Sociétés soumises à l'IS qui répondent à la	Sociétés répondant à la définition de	

		définition de la PME communautaire	PME communautaire	
	Activité professionnelle exercée pendant au moins 5 ans (sauf si expropriation ou sinistre)	Activité exercée au minimum pendant 5 ans		Durée d'inscription minimale de l'immeuble de 5 ans
	Seuil de recettes : (moyenne réalisée au cours des 2 dernières années N-1 et N-2) - moyenne des recettes inférieure à 90 000 € HT : exonération totale - moyenne des recettes inférieure à 126 000 € HT : exonération partielle $\% \text{ d'exonération} = (126\ 000 - V) / 36\ 000$	Valeur maximale de transmission (valeur des éléments pris en compte pour le calcul des droits d'enregistrement) : - inférieure à 300 000 € : exonération totale - comprise entre 300 000 et 500 000 € : exonération partielle $\% \text{ d'exonération} = (500\ 000 - V) / 200\ 000$.		
Conditions d'exonération		En cas de cession des parts sociales : prise en compte de la valeur des parts cédées au cours des 5 années précédentes.	Conditions : départ à la retraite dans le délai de 2 ans qui suit ou qui précède la cession.	
		Conditions : - si cession à titre onéreux, absence de lien avec le cessionnaire au moment de la		

		<p>réalisation de l'opération et pendant les 3 ans qui suivent la cession,</p> <ul style="list-style-type: none"> - si cession à une société, pas de contrôle de la société (50 % droits de vote...) ou direction effective (pas de co-gérance), - si cession de parts, aucun droit de vote / bénéfice. 	<p>Si cession à une société de moins de 50 % des droits de vote / bénéfice directement ou indirectement dans la société. Absence de contrôle du capital au moment de la cession, ainsi que dans les 3 ans.</p>	
Nature des opérations exonérées	Tous les biens appartenant au patrimoine professionnel, à l'exclusion des terrains à bâtir	<p>Transmission à titre gratuit ou onéreux (à l'exception des locaux) : d'un cabinet individuel, d'une branche complète d'activité, de l'intégralité des parts dans une société de personnes.</p>	<p>Transmission à titre onéreux (à l'exception des locaux) : d'un cabinet individuel, de l'intégralité des parts dans une société de personnes.</p>	<p>Plus-values professionnelles de nature immobilière (à l'exception des terrains à bâtir) : immeubles bâtis ou non, parts de sociétés à prépondérance immobilière (SCI), droits afférents à un contrat de crédit-bail immobilier.</p>

Professionnels concernés	Petites entreprises (CGI, art. 151 septies)	Cessions complètes d'activité (CGI, art. 238 quidecies)	Cessions en vue de la retraite (CGI, art. 151 septies A)	Cessions d'immeubles (CGI, art. 151 septies B)
	Professionnels exerçant une activité libérale individuellement ou en société de personnes relevant de l'impôt sur le revenu			
		Sociétés soumises à l'IS qui répondent à la définition de la	Sociétés répondant à la	

		PME communautaire	définition de PME communautaire	
Portée et calcul de l'exonération	Plus-value brute à court terme Plus-value brute à long terme Prélèvements sociaux Les PVCT sont à réintégrer au résultat pour le calcul des cotisations sociales	Plus-value brute à court terme Plus-value brute à long terme Prélèvements sociaux Les PVCT sont à réintégrer au résultat pour le calcul des cotisations sociales	Plus-value brute à court terme Plus-value brute à long terme Prélèvements sociaux Les PVCT sont à réintégrer au résultat pour le calcul des cotisations sociales et les prélèvements sociaux restent dus sur les PVLCT	Plus-value brute à long terme. Prélèvements sociaux Abattement de 10 % au bout de 5 ans. Exonération totale au terme de la 15e année.
Cumul avec d'autres régimes	Cumulable avec : 151 septies A 151 septies B	Cumulable avec : 151 septies A 151 septies B	Cumulable avec : 151 septies A 151 septies B 238 quidecies	Cumulable avec : 151 septies A 151 septies B 238 quidecies 41
	Non cumulable avec : 238 quidecies 41 93 quater, I ter 151 nonies 151 octies 151 octies A 151 octies B	Non cumulable avec : 41 93 quater, I ter 151 septies 151 octies	Non cumulable avec : 93 quater, I ter 151 octies 151 octies A	151 octies
Location-gérance	Non	Oui si 5 ans d'exercice individuel avant la mise en location, cession au locataire	Oui si 5 ans d'exercice individuel avant la mise en location, cession au locataire	Non

Détermination du résultat

I. - Déclaration 2035-B-SD - Cadre 4

1 - Les recettes et les dépenses déclarées sur l'imprimé 2035-A-SD aboutissent à un **excédent (ligne 34 CA)** ou une **perte (ligne 39 CF)**

Il faut ensuite procéder à un nombre limitatif de **réintégrations** ou de **déductions**, opérées sur les lignes 35 à 44, pour arriver au **résultat fiscal de l'exercice** : bénéfice fiscal (lignes 46 CP) ou perte fiscale (ligne 47 CR)

Formulaire obligatoire
(article 40 A de l'annexe III
au Code général des impôts)
N° 11178 * 18

REVENUS 2015

COMPTE DE RÉSULTAT FISCAL

N° 2035-B SD 2016

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

Ne porter qu'une somme par ligne (ne pas porter les centimes!)

NOM ET PRÉNOMS OU DÉNOMINATION					
N° SIRET					

D É T E R M I N A T I O N	4	34	Excédent (ligne 7 - ligne 33)				CA	
		35	Plus-values à court terme ¹⁶				CB	
		36	Divers à réintégrer ¹⁷				CC	
		37	Bénéfice Ste 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	
		42	Moins-values à court terme				CK	
	D U R É S U L T A T		43	Divers à déduire		Divers à déduire		CL
dont exonération sur le bénéfice « zone franche urbaine »				CS	dont exonération sur le bénéfice « pôle de compétitivité »	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 défavorisées 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		
	46	Bénéfice (ligne 38 - ligne 45)				CP		
	47	Déficit (ligne 45 - ligne 38)				CR		

II. - Réintégrations (lignes 35 à 37)

A. - Plus-values à courts terme (ligne 35 CB)

2 - Il convient de porter sur cette ligne le montant des plus-values nettes à court terme constatées au cours de l'année 2015 déterminé sur le tableau II figurant en page 3 de l'imprimé n° 2035-SD (V. (Plus-values et moins-values professionnelles)).

B. - Divers à réintégrer (ligne 36 CC)

3 - Cette ligne doit notamment comporter :

- ▶ la quote-part afférente à l'utilisation privée des **dépenses mixtes** lorsque le montant total de cette dépense a été déduit sur l'annexe n° 2035-A-SD ;
- ▶ la quote-part privée des amortissements concernant des **immobilisations à usage mixte** ;
- ▶

la fraction d'amortissement non déductible pour les **véhicules de tourisme** dont le prix excède les limites fiscalement admises (V. 19 [Amortissements]) ;

- ▶ la quote-part des **plus-values nettes à court terme** réalisées au titre d'années antérieures et ayant fait l'objet à la demande du professionnel d'un étalement sur 3 ans (V. 2 [Plus-values et moins-values professionnelles]) ;
- ▶ la fraction des **frais de tenue de comptabilité et d'adhésion à une association agréée** éligible à la réduction d'impôt dont bénéficient les adhérents réalisant moins de 32 900 € HT de recettes annuelles (le bénéfice de la réduction d'impôt entraîne en effet la non-déductibilité des frais servant de base au calcul de la réduction) ;
- ▶ la totalité des dépenses de **mécénat** (si elles ont été déduites) (V. (*Régimes spéciaux*)) ;
- ▶ le montant de la régularisation de la **TVA** déductible lors du passage d'une comptabilité TTC à une comptabilité HT ;
- ▶ les régularisations de **TVA** pour les assujettis et/ou redevables partiels en cas de variation du prorata de déduction ou de la proportion d'utilisation initialement retenue ;
- ▶ les dépenses de CESU payées pour les besoins du professionnel lorsqu'elles ont été comptabilisées (V. (*Régimes spéciaux*)).

C. - Bénéfice des sociétés civiles de moyens (ligne 36 CD)

4 - Les associés de sociétés civiles de moyens reportent sur la ligne 37 CD la part de bénéfice correspondant à

leurs droits dans la société qui a été déterminée au cadre III de la déclaration n° 2036 souscrite par la société (V. (*Déclaration n°2036 - Sociétés civiles de moyens*)).

III. - Déductions (lignes 40 à 44)

A. - Frais d'établissement (ligne 40 CG)

5 - Les frais d'établissement, s'entendent :

- ▶ des frais de **premier établissement** (frais de prospection, de recherches, d'études, de publicité) le cas échéant, les **frais de constitution de société** (les droits d'enregistrement, les frais d'actes, les honoraires versés à un avocat) ;
- ▶ les **frais d'acquisition des éléments d'actif** affectés à l'exercice de votre profession (commissions, honoraires, droits de mutation et d'enregistrement, frais d'insertion).

Les frais exposés par un contribuable lors de son installation professionnelle doivent en principe être déduits intégralement en une seule fois, au titre de l'année de leur paiement.

Toutefois, il est admis, sous réserve que le contribuable en fasse expressément la demande, que la déduction de ces frais soit faite de manière échelonnée sur une **période maximale de 5 ans**, suivant un plan d'amortissement linéaire.

Les **frais d'acquisition des éléments d'actif** sont en principe immédiatement déductibles.

Sur option du contribuable, ils peuvent être incorporés au prix de revient de l'immobilisation et amortis sur la même durée (BOI-BNC-BASE-40-30, n°40, 12 sept. 2012).

L'**option** pour l'immobilisation des frais d'acquisition résulte de leur comptabilisation en immobilisations.

Elle doit également être formalisée sur papier libre, joint à la déclaration des résultats du premier exercice au titre duquel ont été comptabilisés des frais d'acquisition d'immobilisation.

- ▶ A titre pratique, l'entreprise pourra joindre à sa déclaration de résultats l'annexe aux comptes sociaux qui mentionne l'option comptable.

B. - Dotation aux amortissements (ligne 41 CH)

6 - Cette ligne reprend le total des amortissements pratiqués au titre de l'année, tel qu'il figure au tableau I de la page 2 de la déclaration n° 2035-SD.

C. - Moins-values à court terme (ligne 42 CK)

7 - Cette ligne comprend le montant des moins-values nettes à court terme (après imputation des plus-values) constatées au cours de l'année, qui est déterminé sur le tableau II de la page 3 de la déclaration n° 2035-SD.

D. - Divers à déduire (ligne 43 CL)

8 - Sont notamment à porter sur cette ligne :

- ▶ les **2/3 des plus-values à court terme** réalisée au titre de 2015 pour lesquelles l'étalement est demandé ;
- ▶ le montant de la **régularisation de la TVA** lors du passage d'une comptabilité TTC à une comptabilité HT ;
- ▶ les régularisations de TVA en cas de variation de déduction des redevables partiels ;
- ▶ la déduction forfaitaire de **2 %** et les abattements conventionnels de **3 %** et du groupe III réservés aux seuls médecins conventionnés du secteur 1, à reporter case CQ (V. Régimes spéciaux) ;
- ▶ le montant des rémunérations perçues par des médecins au titre de la **permanence des soins**, exonérées à hauteur de 60 jours de garde par an ; la fraction de recettes exonérées doit être reportée case CI ;
- ▶ la fraction de bénéfice exonérée pour les professionnels exerçant dans une **zone franche urbaine**, qui doit également être reportée :
 - dans la case CS ;
 - en page 1 de la déclaration n° 2035-SD dans le cadre « récapitulation des éléments d'imposition » ;
 - et sur la déclaration complémentaire des revenus n° 2042 C PRO ;
- ▶ la fraction de bénéfice exonérée pour les professionnels ayant créé une activité dans une **zone de revitalisation rurale**, qui doit également être reportée :
 - dans la case AW ;
 - en page 1 de la déclaration n° 2035-SD dans le cadre « récapitulation des éléments d'imposition » ;
 - et sur la déclaration complémentaire des revenus n° 2042 C PRO ;
- ▶ la fraction de bénéfice exonérée pour les professionnels bénéficiant du statut de **jeune entreprise innovante** qui doit également être reportée :
 - dans la case CU ;
 - en page 1 de la déclaration 2035-SD dans le cadre « récapitulation des éléments d'imposition » ;
 - et sur la déclaration complémentaire des revenus n° 2042 C PRO ;
- ▶ la fraction de bénéfice exonérée pour les professionnels exerçant leur activité au sein d'un **pôle de compétitivité**, qui doit également être reportée :
 - dans la case AX ;
 - en page 1 de la déclaration n° 2035-SD dans le cadre « récapitulation des éléments d'imposition » ;

- et sur la déclaration complémentaire des revenus n° 2042 C PRO ;
- ▶ les versements effectués sur un **plan d'épargne entreprise (abondement)** qui doivent également être reportés dans la case CT ;
- ▶ l'abattement sur le bénéfice des **jeunes artistes**, à reporter également dans la case CO.

IV. - Résultat fiscal (lignes 46 CP ou 47 CR)

9 - Bénéfice fiscal - Si la période dégage un bénéfice fiscal, celui-ci doit être porté sur la ligne 46 CP et reporté :

- ▶ à la page 1 de la déclaration n° 2035-SD dans le cadre « récapitulation des éléments d'imposition »
- ▶ et sur la déclaration complémentaire des revenus n° 2042 C PRO.

10 - Déficit fiscal - Si la période dégage au contraire un déficit fiscal, celui-ci doit être indiqué sur la ligne 47 CR et reporté :

- ▶ à la page 1 de la déclaration n° 2035-SD dans le cadre « récapitulation des éléments d'imposition »
- ▶ et sur la déclaration complémentaire des revenus n° 2042 C PRO.

Important

Le déficit constaté au titre d'une **activité exercée à titre professionnel** est imputé sur le **revenu global**. Si ce dernier n'est pas suffisant pour que le déficit puisse y être intégralement imputé, le solde du déficit sera reporté sur le revenu global des années suivantes jusqu'à la 6e année inclusivement (CGI, art. 156, I, al. 1).

En revanche, les déficits provenant d'**activités non professionnelles** imposables dans la catégorie des BNC ne sont imputables ni sur les bénéfices non commerciaux provenant d'une activité professionnelle ni sur le revenu global. Ces déficits sont seulement imputables sur des **bénéfices tirés d'activités semblables** réalisés au cours de la même année ou au cours des 6 années suivantes (CGI, art. 156, I, 2°)

Détermination de la valeur ajoutée

I. - Annexe 2035-E-SD

1 -

RENSEIGNEMENTS RELATIFS À L'ANNÉE

ANNEXE À LA DÉCLARATION N° 2035

N° 2035-E-SD 2016

Si ce formulaire est déposé sans informations afférentes, cocher la case NAIENT d'office. Ne pas porter qu'une somme par ligne (en case porter les centimes)

cerfa Formulaire obligatoire (article 46A de l'annexe III au Code général des impôts) N° 11700 * 16

DÉTERMINATION DE LA VALEUR AJOUTÉE PRODUITE AU COURS DE L'EXERCICE

N° SIRET

Nom et prénom du déclarant ou dénomination:

Adresse professionnelle:

Code postal : Ville

RENSEIGNEMENTS RELATIFS À L'ANNÉE	20	OU À LA PERIODE DU :	AU :
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 de TVA)	EG		
TVA déductibles afférentes aux dépenses visées aux lignes EJ à EP ①	EH		
Plus-values de cession d'éléments d'immobilisations corporelles et incorporelles	EN		
TOTAL 1	EI		
B. DÉPENSES			
Achats	EJ		
Variation de stock ②	EK		
Services extérieurs ③	EL		
Loyers et redevances, à l'exception de ceux afférents à des immobilisations corporelles mises à disposition dans le cadre d'une convention de location-gérance ou de crédit-bail ou encore d'une convention de location de plus de 6 mois ④	EM		
Frais de transports et de déplacements ⑤	EO		
Frais divers de gestion	EP		
TVA incluse dans les recettes mentionnées ligne EF ①	EQ		
Taxes sur le chiffre d'affaires et assimilées, contributions indirectes, taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques	ER		
Fraction des dotations aux amortissements afférentes à des immobilisations corporelles mises à disposition dans le cadre d'une convention de location-gérance ou de crédit-bail ou encore d'une convention de location de plus de 6 mois	EU		
Moins-values de cession d'éléments d'immobilisations corporelles et incorporelles	EV		
TOTAL 2	EW		
C. VALEUR AJOUTÉE			
Calcul de la valeur ajoutée	TOTAL 1 – TOTAL 2	EX	
D. COTISATION SUR LA VALEUR AJOUTÉE DES ENTREPRISES			
Valeur ajoutée assujettie à la CVAE (reporter sur la 1330-CVAE pour les multi-établissements et sur le 1329)	JU		
<small>Si vous êtes assujettis à la CVAE et êtes un mono établissement au sens de la CVAE (cf notice de la déclaration n° 1330-CVAE), alors compléter le cadre ci-dessous. Vous serez alors dispensé du dépôt de la déclaration 1330-CVAE.</small>			
MONO ÉTABLISSEMENT au sens de la CVAE	AH		
Chiffre d'affaires de référence CVAE	AJ		
Période de référence	AK	/	/
Date de cessation	AM	/	/

2 - Professionnels concernés par cet imprimé - L'annexe n° 2035-E doit être établie par les professionnels qui sont tenus de souscrire une déclaration n° 1330 CVAE.

Sont donc visés ici les professionnels :

- ▶ qui ont réalisés en 2015 un montant de recettes de référence supérieure à **152 500 € HT ***
- ▶ et qui ne sont pas expressément dispensés de cette obligation déclarative, à savoir :

- les professionnels qui bénéficient d'une **exonération permanente de cotisation foncière** des entreprises (peintres, sculpteurs, graveurs dessinateurs, auteurs, etc.) ;
- les professionnels qui exploitent **un seul cabinet** et qui n'emploient pas de **salariés** exerçant une activité de plus de trois mois dans plusieurs communes.

3 - L'imprimé n° 2035-E permet de déterminer le montant de la valeur ajoutée (ligne EX) de 2015 qui sert de base au calcul de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) établie en 2016.

La valeur ajoutée se détermine hors TVA pour les professionnels assujettis à cet impôt.

Le montant de la valeur ajoutée et celui du chiffre d'affaires de référence doivent être reportés sur les imprimés n° **1330 CVAE** et n° **1329** (imprimés spécifiques à la CVAE).

II. - Souscription de l'imprimé

4 - Le calcul de la valeur ajoutée sur l'imprimé 2035-E s'effectue à partir des montants portés sur la déclaration n° 2035-SD et ses annexes n° 2035-A-SD et n° 2035-B-SD.

Certaines corrections sont cependant à apporter que nous mentionnerons ci-après.

5 - Pour les titulaires de bénéfices non commerciaux qui n'exercent pas l'option mentionnée à l'article 93 A du CGI (option pour un résultat déterminé en fonction des créances acquises et des dépenses engagées), le montant des recettes s'entend du montant hors taxes des honoraires ou des recettes encaissés en leur nom diminué des rétrocessions ainsi que des gains divers (CGI, art. 1586 sexies).

A. - Cadre A "RECETTES"

1° Ligne EF "Montant des recettes provenant de l'exercice d'une profession non commerciale"

6 - Il convient de reporter le montant net des recettes figurant ligne AD de l'annexe n° 2035-A-SD.

7 - Cas des contrats de collaboration - Pour les praticiens libéraux (médecins, kinésithérapeute notamment) exerçant leur activité dans le cadre d'un contrat de collaboration, les redevances de collaboration constituent des **rétrocessions d'honoraires** venant en moins de ses recettes.

Il convient donc pour la détermination du chiffre d'affaires du **collaborateur**, de déduire des honoraires qu'il perçoit, les redevances de collaboration versées (BOI-CVAE-BASE-20, § 85, 23 sept. 2014).

Symétriquement le **praticien titulaire** quant à lui devra de son côté ajouter les redevances qu'il perçoit à ses autres recettes provenant d'opérations commerciales réalisées à titre accessoire.

Exemple

Dans le cadre d'un contrat de collaboration, afin de favoriser son installation, un médecin Y (le collaborateur) s'engage à verser une redevance de 15 % de ses honoraires au médecin X (le praticien titulaire) en échange de la mise à sa disposition de l'ensemble des moyens de son lieu d'exercice et d'un accès à la clientèle de celui-ci.

Pour déterminer son chiffre d'affaires en matière de CVAE, le collaborateur Y devra soustraire les redevances versées au médecin X de la totalité des honoraires qu'il a encaissés.

Le praticien titulaire devra de son côté ajouter les mêmes redevances à ses autres recettes.

2° Ligne EG "Gains divers"

8 - Il convient de reporter le montant net des gains divers figurant à la ligne AF de l'annexe 2035-A-SD.

3° Ligne EH "TVA déductible afférente aux dépenses visées aux lignes EJ à EP"

9 - Cette ligne ne doit être servie que par les contribuables qui tiennent une comptabilité TTC

4° Ligne EN "Plus-value"

10 - Cette ligne ne devrait pas être servie par les professionnels libéraux en principe. En effet, seules doivent être reportées ici les cessions d'immobilisations présentant un **caractère normal et courant**, c'est-à-dire celles entrant dans le cycle de production de l'entreprise (BOI-CVAE-BASE-20, § 50, 23 sept. 2014).

5° Ligne EI "Total 1"

11 - Le montant figurant à la ligne EI constitue le **chiffre d'affaires de référence de 2015** à reporter en case AJ de la déclaration n° 2035-E-SD.

B. - Cadre B "DÉPENSES"

12 - Seules les **dépenses listées** dans le cadre B viennent en diminution de la valeur ajoutée.

Ainsi sont **exclus** du calcul de la valeur ajoutée les dépenses de personnel, les dotations aux amortissements et provisions, les charges sociales de l'exploitation, les impôts et les loyers correspondant à des locations de plus de 6 mois.

1° Ligne EJ "Achats"

13 - Sur cette ligne doit être reporté le montant net des achats figurant à la ligne BA de l'annexe 2035-A-SD.

2° Ligne EK "Variation de stock"

14 - Cette ligne ne doit être servie que par les professionnels qui exercent une activité commerciale accessoire.

3° Ligne EL "Services extérieurs"

15 - Sur cette ligne sera reporté le montant figurant à la ligne BH de l'annexe 2035-A-SD pour la seule **quote-part professionnelle** de ces dépenses et à l'exclusion des **frais de blanchissage évalués forfaitairement**.

4° Ligne EM "Loyers et redevances"

16 - Il convient de reporter les montant figurant sur l'annexe 2035-A-SD en ligne BG (location de matériel) et ligne BF (loyers et charges locatives) en ne retenant que les seules dépenses correspondant à des locations de biens (y compris les biens immeubles) pour une **durée inférieure ou égale à 6 mois** et à hauteur de la **quote-part professionnelle**.

Important

- ▶ Le loyer du local professionnel n'est donc pas déductible de la valeur ajoutée.

5° Ligne EO "Frais de transports et de déplacement"

17 - On reprendra ici le montant figurant à la ligne BJ de l'annexe 2035-A-SD, à hauteur de la **quote-part professionnelle**, à l'exclusion des **dépenses évalués forfaitairement** à partir des barèmes kilométriques de l'Administration et des **loyers** de locations de véhicules versées au titre de conventions de plus de 6 mois.

6° Ligne EP "Frais divers de gestion"

18 - Sera reporté en ligne EP le montant figurant à la ligne BM de l'annexe 2035-A-SD à hauteur de la quote-part professionnelle.

7° Ligne EQ "TVA incluse dans les recettes mentionnées en ligne EF"

19 - La ligne EQ ne doit être servie que par les professionnels qui tiennent une comptabilité TTC. Ils doivent y reporter le montant de TVA incluse dans les recettes mentionnées lignes EF et le cas échéant EG.

8° Ligne ER "TCA et assimilées"

20 - La ligne ER ne doit pas selon nous être servie par les professionnels libéraux.

9° Ligne EU - Certaines dotations aux amortissements

21 - Sur la ligne EU « Fraction des dotations aux amortissements afférentes à des immobilisations corporelles mises à disposition dans le cadre d'une location- gérance, d'un crédit-bail ou d'une location de plus de 6 mois », il convient de reporter le montant des amortissements pratiqués les immobilisations mises à la disposition d'un confrère dans le cadre d'une des conventions citées ci-avant.

Les autres dotations aux amortissements ne sont pas déductibles de la valeur ajoutée.

10° Ligne EV "Moins-values"

22 - La ligne EV ne devrait pas être servie par des professionnels libéraux (V. 10).

11° Ligne EW "Total 2"

23 - La ligne EW constitue le montant des charges à déduire du total 1.

C. - Cadre C "VALEUR AJOUTÉE"

24 - Sera portée sur cette ligne la différence entre le montant du total 1 figurant en EI et celui du total 2 figurant en EW.

D. - Cadre D "CONTRIBUTION SUR LA VALEUR AJOUTÉE DES ENTREPRISES"

25 - La cadre D doit être complété de la manière suivante :

- la case AH doit être cochée pour les entreprises mono-établissement (dispense de déclaration 1330-CVAE) ;
- les périodes de référence doivent être précisées en cases AK et AL ;
- le cas échéant, la date de cessation doit être précisée en case AM.

Crédits et réductions d'impôt

I. - Déclaration 2069-RCI-SD

1 - A compter de 2016, la déclaration 2069-RCI est la déclaration récapitulative des crédits et réductions d'impôt dont dispose le titulaire de BNC.

Certains dispositifs donnent lieu à une déclaration complémentaire spécifique, tandis que d'autres sont uniquement déclarés sur l'imprimé 2069-RCI-SD

- ▶ Crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE) ; crédit d'impôt formation du professionnel ; crédit d'impôt apprentissage ; crédit d'impôt intéressement.

Nouveau

Parallèlement le cadre 8 de la déclaration 2035-B-SD qui reprenait les crédits et réductions d'impôt des professionnels est supprimé.

2 - Les dispositifs de crédits et réductions d'impôt intéressant les titulaires de BNC sont les suivants :

- ▶ Crédit d'impôt formation du professionnel (V. 4) ;
- ▶ Crédit d'impôt famille (V. 8) ;
- ▶ Crédit d'impôt apprentissage (V. 13) ;
- ▶ Crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale (V. 17) ;
- ▶ Crédit d'impôt compétitivité emploi (CICE) (V. 22) ;
- ▶ Crédit d'impôt intéressement (V. 26) ;
- ▶ Crédit d'impôt métiers d'art (V. 29) ;
- ▶ Réduction d'impôt mécénat (V. 33) ;
- ▶ Crédit d'impôt pour investissement en Corse (V. 40)
- ▶ Réduction d'impôt pour acquisition de biens culturels (V. 39).

3 - 2069-RCI (recto)

15252*02

Formulaire obligatoire

Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

DGFIP N° 2069-RCI-SD 2016

RÉDUCTIONS ET CRÉDITS D'IMPÔT

Exercice du _____ au _____ ou de l'année : _____

Désignation de l'entreprise		Néant <input type="checkbox"/>
Société bénéficiant du régime fiscal des groupes de sociétés		Cocher la case <input type="checkbox"/>
Dénomination de la société mère		
N° SIREN	PME au sens communautaire	Cocher la case <input type="checkbox"/>
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		
Dont montant des dons et versements consentis à des organismes dont le siège est situé au sein de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen.		
Crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (Montant total [ligne 1 x taux ²] + [ligne 2 x taux ²] x 10/90 + ligne 3)		
		dont montant préfinancé
Montant total des rémunérations versées n'excédant pas 2,5 SMIC et ouvrant droit à crédit d'impôt	1	
Montant des rémunérations éligibles à la majoration pour les salariés des professions pour lesquelles le paiement des congés et des charges sur les indemnités de congés est mutualisé entre les employeurs affiliés obligatoirement aux caisses de compensation prévues à l'article L. 3141-30 du code du travail	2	
Quote-part de crédit d'impôt résultant de la participation de l'entreprise dans des sociétés de personnes ou groupements assimilés	3	
CRÉANCES NON REPORTABLES ET RESTITUABLES AU TITRE DE L'EXERCICE OU DE L'ANNÉE		
Crédit d'impôt formation des dirigeants d'entreprise		
Crédit d'impôt pour le rachat d'une entreprise par ses salariés		
Crédit d'impôt en faveur de l'apprentissage		
Crédit d'impôt en faveur des maîtres restaurateurs		
Crédit d'impôt pour dépenses de production d'œuvres cinématographiques ou audiovisuelles (article 220 <i>sexies</i> du CGI)		
Crédit d'impôt international cinéma et audiovisuel (article 220 <i>quaterdecies</i> du CGI)		
Crédit d'impôt en faveur de l'intéressement		
II - CRÉDITS D'IMPÔT AVEC DÉPÔT OBLIGATOIRE D'UNE DÉCLARATION SPÉCIALE (3)		
CRÉANCES NON REPORTABLES ET NON RESTITUABLES		
Crédits d'impôt afférents aux valeurs mobilières		
CRÉANCES REPORTABLES		
Crédit d'impôt pour investissement en Corse		
Crédit d'impôt en faveur de la recherche		

(1) Les déclarations spéciales des réductions et crédits d'impôt figurants au I ont été supprimées. Le formulaire n° 2069-RCI-SD constitue le seul support déclaratif de ces réductions et crédits d'impôt.

(2) Taux général de 6 % et de 7,5 % pour les entreprises situées dans les départements d'outre-mer (rémunérations versées en 2015).

(3) Les crédits d'impôt figurant au II doivent faire l'objet d'une déclaration spéciale distincte de la déclaration n° 2069-RCI-SD.

CRÉANCES NON REPORTABLES ET RESTITUABLES AU TITRE DE L'EXERCICE OU DE L'ANNÉE	
Crédit d'impôt famille	
Crédit d'impôt pour les dépenses de prospection commerciale	
Crédit d'impôt en faveur de la première accession à la propriété	
Crédit d'impôt en faveur de l'agriculture biologique	
Crédit d'impôt pour dépenses de production d'œuvres phonographiques	
Crédit d'impôt en faveur des métiers d'art	
Crédit d'impôt en faveur des créateurs de jeux vidéo	
Crédit d'impôt sur les avances remboursables pour travaux d'amélioration de la performance énergétique	
Crédit d'impôt prêt à taux zéro renforcé	
Crédit d'impôt en faveur du remplacement temporaire de l'exploitant agricole	
Crédit d'impôt pour investissements outre-mer dans le secteur productif	
Crédit d'impôt pour investissements outre-mer dans le secteur du logement social	

II. - Crédit d'impôt formation du professionnel

4 - Le crédit d'impôt pour dépenses de formation est égal au produit du nombre d'heures passées en formation dans la limite de 40 heures par année civile, par le taux horaire du SMIC en vigueur au 31 décembre de l'année au titre de laquelle est calculé le crédit d'impôt (CGI, art. 244 quater M).

- ▶ **Pour l'année 2015, le crédit d'impôt déductible au maximum est de 40 heures x 9,61 €, soit 384 €.**

5 - Professionnels concernés - Ce crédit d'impôt concerne uniquement :

- ▶ les titulaires de BNC qui exercent individuellement ;
- ▶ en cas d'exercice en société, seuls les associés gérants peuvent en bénéficier.

6 - Les dépenses de formation ouvrant droit au crédit d'impôt sont celles (CGI, ann. III, art. 49 septies ZD) :

- ▶ qui entrent dans le champ d'application des dispositions relatives à la formation professionnelle continue mentionnées à l'article L. 6313-1 du Code du travail ;
- ▶ réalisées dans les conditions prévues par l'article L. 6353-1 et L. 6353-2 du Code du travail ;
- ▶ dont les dépenses correspondantes sont admises en déduction du bénéfice imposable.

Remarque

L'administration précise que le crédit d'impôt n'a pas vocation à s'appliquer aux formations qui sont **délivrées à titre gratuit** et, a fortiori, aux **formations rémunérées** (RES n° 2011/26 (FE), 6 sept. 2012 : BOI-BIC-RICI-10-50, § 25, 4 févr. 2015).

7 - Obligations déclaratives - Le montant du crédit d'impôt doit uniquement être porté sur la déclaration n°**2069-RCI-SD** puis sur la déclaration n°**2042 C PRO**.

Nouveau

La déclaration spéciale n° 2079-FCE-SD souscrite jusqu'en 2015 est supprimée.

Le formulaire n° 2079-FCE-FC permet de déterminer le montant du crédit d'impôt pour dépenses de formation des dirigeants à reporter sur la déclaration n° 2069-RCI-SD. Ce formulaire ne constitue pas une déclaration et n'a pas à être transmis spontanément à l'Administration. Il devra être conservé pour pouvoir être communiqué à l'Administration en cas de demande d'information.

III. - Crédit d'impôt famille

8 - Les titulaires de BNC qui relèvent du régime de la **déclaration contrôlée** et qui exercent individuellement ou dans le cadre d'une société de personnes peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt pour les dépenses destinées à permettre à leurs salariés de mieux **concilier leur vie professionnelle et leur vie familiale** (CGI, art. 244 quater F).

Remarque

Les professionnels qui bénéficient d'un régime d'exonération d'impôt sur les bénéfices (ZFU, ZRR, Corse, jeunes entreprises innovantes, pôle de compétitivité) sont admis au bénéfice de ce crédit d'impôt.

9 - Dépenses éligibles - Les dépenses éligibles au crédit d'impôt sont les suivantes :

- ▶ les aides financières aux services à la personne (CESU) versées par le professionnel à ses salariés ou à lui-même ;
- ▶ les dépenses de financement d'établissement assurant l'accueil (crèche ou halte-garderie) des enfants des salariés de moins de 3 ans.

Les dépenses ouvrant droit du crédit d'impôt restent déductibles des bénéfices.

10 - Calcul du crédit d'impôt - Le taux du crédit d'impôt applicable est variable en fonction de la nature des dépenses supportées par le professionnel :

- 50% pour les dépenses de financement de crèches ou de haltes garderies ;
- 25% pour les dépenses de financement de service d'aides à la personne.

11 - Plafonnement du crédit d'impôt - Le crédit d'impôt famille est **plafonné à 500 000 €** par professionnel et par an.

12 - Obligations déclaratives - Le montant du crédit d'impôt doit être reporté sur la déclaration n° **2069-RCI-SD** et ensuite sur la déclaration n° **2042 C PRO**.

Par ailleurs, une **déclaration spéciale n° 2069-FA-SD** doit être souscrite dont un exemplaire sera transmis au ministre chargé de la Famille (dépôt au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai).

IV. - Crédit d'impôt apprentissage

13 - Les titulaires de BNC imposables selon le régime de la déclaration contrôlée de plein droit ou sur option, exerçant individuellement ou dans le cadre d'une société de personnes peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt apprentissage (CGI, art. 244 quater G).

Remarque

Les professionnels qui bénéficient d'un régime d'exonération d'impôt sur les bénéfices (ZFU, ZRR, Corse, jeunes entreprises innovantes, pôle de compétitivité) sont admis au bénéfice de ce crédit d'impôt.

14 - Le crédit d'impôt apprentissage est égal au produit de **1 600 € par le nombre moyen annuel d'apprentis** :

- n'ayant pas achevé la première année de leur cycle de formation dans l'entreprise, et qui préparent un diplôme ou un titre à finalité professionnelle enregistré au répertoire national des certifications professionnelles (C. éduc. art. L. 335-6), équivalent au plus :
- à un brevet de technicien supérieur (BTS) ;
-

ou à un diplôme des instituts universitaires de technologie (IUT) (CGI, art. 244 quater G, I, al. 2).

Le montant du crédit d'impôt est **porté à 2 200 €** quel que soit le niveau du diplôme préparé, lorsque l'apprenti est :

- ▶ soit un travailleur handicapé,
- ▶ soit un apprenti sans qualification bénéficiant de l'accompagnement personnalisé et renforcé,
- ▶ soit un apprenti employé par une entreprise portant le label « Entreprise du patrimoine vivant »,
- ▶ soit un apprenti dont le contrat d'apprentissage est signé à l'issue d'un contrat de volontariat pour l'insertion (BOI-BIC-RICI-10-40, 4 févr. 2015, § 120).

15 - Plafonnement du crédit d'impôt - Le crédit d'impôt calculé est plafonné au montant des dépenses de personnel afférentes aux apprentis, minoré des subventions publiques reçues en contrepartie de leur accueil.

16 - Obligations déclaratives - Le montant du crédit d'impôt doit être porté uniquement sur la déclaration n°**2069-RCI-SD** (I) (V. § 558) puis sur la déclaration n°**2042 C PRO**.

Nouveau

La déclaration spéciale n° **2079-A-SD** est supprimée.

Le formulaire n° 2079-A-FC-SD permet de déterminer le montant du crédit d'impôt apprentissage à reporter sur la déclaration n° 2069-RCI-SD.

Ce formulaire ne constitue pas une déclaration et n'a pas à être transmis spontanément à l'Administration. Il devra être conservé pour pouvoir être communiqué à l'Administration en cas de demande d'information.

V. - Crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale

17 - Les titulaires de BNC qui relèvent du régime de la **déclaration contrôlée de plein droit ou sur option** et qui exercent individuellement ou dans le cadre d'une société de personnes peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt pour les dépenses de prospection commerciale (CGI, art. 244 quater H).

18 - Calcul du crédit d'impôt - Ce crédit d'impôt s'élève à **50 % du montant des dépenses** de prospection commerciale engagées en vue de développer l'activité professionnelle en dehors des frontières.

Le bénéfice du crédit d'impôt est réservé aux professionnels qui **recrutent un salarié ou un volontaire international en entreprise** pour l'affecter au développement de l'activité libérale à l'exportation.

La loi ne pose aucune condition au regard de la forme ou de la durée du contrat de travail.

Les pays d'exportation qui ouvrent droit au crédit d'impôt dépendent de la date de recrutement :

- Pour les recrutements effectués avant le 1er janvier 2006, seules les dépenses engagées hors de l'Espace économique européen (EEE) sont prises en compte.
- À compter du 1er janvier 2006 les dépenses vers tous les pays étrangers peuvent être retenues.

19 - Dépenses éligibles - Sont éligibles au crédit d'impôt de 50 % :

- ▶ les frais et indemnités de déplacement et d'hébergement liés à la prospection commerciale en vue d'exporter ;

- ▶ les dépenses visant à réunir des informations sur les marchés et les clients ;
- ▶ les dépenses de participation à des salons et foires-expositions ;
- ▶ les dépenses visant à faire connaître les produits et services de l'entreprise en vue d'exporter ;
- ▶ les indemnités mensuelles et les prestations mentionnées à l'article L 122-12 du code du service national lorsque l'entreprise a recours à un volontaire international en entreprise ;
- ▶ les dépenses liées aux activités de conseil fournies par les opérateurs spécialisés du commerce international ;
- ▶ les dépenses exposées par un cabinet d'avocats pour l'organisation ou la participation à des manifestations hors de France ayant pour objet de faire connaître les compétences du cabinet.

Important

Les dépenses éligibles sont réduites des subventions publiques éventuellement reçues.

20 - Plafonnement du crédit d'impôt - Il ne peut excéder **40 000 €** pour une entreprise pour la période de 24 mois qui aura suivi l'embauche.

21 - Obligations déclaratives - Le montant du crédit d'impôt doit être reporté sur déclaration n° **2069-RCI-SD**, et ensuite sur la déclaration n° **2042 C PRO**.

Une déclaration spéciale n° **2079-P-SD** doit être jointe à la déclaration n° 2035-SD.

VI. - Crédit d'impôt compétitivité emploi (CICE)

22 - Un crédit d'impôt compétitivité emploi (CICE) est institué depuis le 1er janvier 2013 en vue de diminuer le coût du travail supporté par les entreprises et d'améliorer la situation de l'emploi et de la compétitivité des entreprises (CGI, art. 244 quater C).

23 - Professionnels éligibles - Sont éligibles au CICE les professionnels relevant du régime de la **déclaration contrôlée** (BOI-BIC-RICI-10-150-10, § 10, 26 nov. 2013).

24 - Base de calcul - Le CICE est calculé en proportion de la **masse salariale brute** de l'entreprise à l'exclusion des salaires supérieurs à **2,5 fois le SMIC**.

Ces éléments (rémunération, valeur du SMIC) sont déterminés sur la base des règles qui s'appliquent pour le calcul des cotisations de sécurité sociale et de l'allègement général.

Important

Pour ouvrir droit au crédit d'impôt, les rémunérations concernées doivent être déclarées sur **chacune des déclarations URSSAF** tout au long de l'année sur une ligne spécifique « Crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi » (CTP 400).

25 - Taux du CICE - Le taux du CICE est fixé à **6%**.

Nouveau

Le taux du CICE est majoré pour les exploitations situées dans les départements d'outre-mer.

Il passe ainsi à :

- **7,5%** pour les rémunérations versées en 2015 ;
- **9%** pour les rémunérations versées à compter du 1er janvier 2016.

Par "exploitations situées dans les départements d'outre-mer", il convient d'entendre les exploitations qui se caractérisent par l'existence d'une installation physique (siège de direction de l'entreprise, usine, atelier de

fabrication, bureau, magasin, agence...) qui présente un caractère de permanence, possède une certaine autonomie au sein de l'entité constituée par l'entreprise et « dispose de moyens matériels et humains pour exercer une activité » (BOI-BIC-CHAMP-80-10-80, § 100, 1er juill. 2015).

VII. - Crédit d'impôt intéressement

26 - Les professionnels employant moins de 50 salariés qui concluent un accord d'intéressement avec leurs salariés ou améliorent par avenant un accord existant peuvent, sous certaines conditions, bénéficier d'un crédit d'impôt égal à **30 % de la différence** entre (CGI, art. 244 quater T) :

- le montant des primes dues au titre de l'exercice ;
- la moyenne des primes dues au titre de l'accord précédent ou, si leur montant est plus élevé, les primes dues au titre de l'exercice précédent.

27 - Entreprises concernées - Sont concernés les professionnels relevant du régime de la déclaration contrôlée qui :

- concluent avec leurs salariés un accord d'intéressement au plus tard le 31 décembre 2014 ;
- ou, lorsque cet accord existe déjà, concluent dans le même délai un avenant à cet accord portant sur la formule de l'intéressement.

Le taux du crédit d'impôt est fixé à **30 %** et son montant n'est pas plafonné.

28 - Obligations déclaratives - Le montant du crédit d'impôt doit être porté uniquement sur la déclaration n°**2069-RCI-SD** puis sur la déclaration n°**2042 C PRO**.

Nouveau

La déclaration spéciale n°**2079-AI-SD** qui avait du être souscrite jusqu'en 2015 est **supprimée**.

Ce formulaire peut toujours être utilisé par les contribuables pour effectuer leurs calculs mais il n'a plus à être obligatoirement adressé à l'Administration (sauf demande d'information de sa part).

VIII. - Crédit d'impôt métier d'art

29 - Les titulaires de BNC qui relèvent du régime de la **déclaration contrôlée** de plein droit ou sur option et qui exercent individuellement ou dans le cadre d'une société de personnes peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt en faveur des métiers d'arts (CGI, art. 244 quater O).

Ce crédit d'impôt est égal à **10%** de certaines dépenses de conception engagées par les professionnels (BOI-BIC-RICI-10-100, 18 mars 2014).

Remarque

Les entreprises qui bénéficient d'un régime spécifique d'exonération d'impôt sur le revenu sont également éligibles au crédit d'impôt.

30 - Entreprises concernées - Les entreprises pouvant en bénéficier sont celles :

- dont les charges de personnel afférentes aux **salariés qui exercent un métier d'art** représentent au moins 30 % de la masse salariale totale ;
- exerçant leur activité notamment dans les **secteurs** de l'horlogerie, de la bijouterie, de la joaillerie, de l'orfèvrerie, de la lunetterie, des arts de la table, du jouet, de la facture instrumentale et de l'ameublement ;
- portant le label « **entreprise du patrimoine vivant** ».

31 - Dépenses éligibles - Ouvrent droit au crédit d'impôt les dépenses :

- ▶ de **salaires et charges sociales** afférents aux salariés directement affectés à la création d'ouvrages réalisés en un seul exemplaire ou en petite série ;
- ▶ de dotations aux **amortissements** des immobilisations créées ou acquises à l'état neuf qui sont directement affectées à la création d'ouvrages précités et à la réalisation de prototypes ;
- ▶ de frais de dépôt des **dessins et modèles** relatifs aux ouvrages réalisés en seul exemplaire ou en petite série ;
- ▶ de **frais de défense** des dessins et modèles, dans la limite de 60 000 euros par an ;
- ▶ liées à l'élaboration d'**ouvrages réalisés en seul exemplaire ou en petite série** confiées à des stylistes ou bureaux de style externes.

32 - Obligations déclaratives - Le montant du crédit d'impôt doit être reporté sur la déclaration n° **2069-RCI-SD** et ensuite sur la déclaration n° **2042 C PRO**.

Le professionnel doit joindre une déclaration spéciale n° **2079-ART-SD** à sa déclaration n° 2035-SD.

IX. - Réduction d'impôt mécénat

33 - Les titulaires de BNC imposables selon le régime de la déclaration contrôlée peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt au titre de leurs dépenses de mécénat (CGI, art. 238 bis).

34 - Le crédit d'impôt est égal à **60%** des dons que le professionnel octroie.

Le don est un soutien matériel ou financier apporté à une œuvre ou une personne morale pour l'exercice d'activité présentant un **intérêt général**.

Les bénéficiaires doivent en effet être des œuvres ou d'organismes ayant un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises.

Le don peut être effectué en numéraire ou en nature.

35 - L'élément déterminant est que le versement doit être effectué **sans contrepartie directe ou indirecte en retour** (BOI-BIC-RICI, 20-30-10-20, § 120, 5 août 2015).

Le don se distingue ainsi du parrainage ("sponsoring") qui a pour vocation de promouvoir l'image du parraineur dans un but commercial.

Les versements faits dans le cadre d'opérations de parrainage ne sont pas éligibles à la réduction d'impôt mécénat dès lors que la personne ou l'organisme bénéficiaire octroie une contrepartie au versement résidant dans la promotion de l'image ou des services de la partie versante.

36 - Plafonnement des dons éligibles - La réduction d'impôt est égale à 60 % du montant des versements effectués dans la **limite de 5 % du chiffre de recettes HT**.

Lorsque cette limite est dépassée au cours d'un exercice, l'excédent de versement peut donner lieu à réduction d'impôt au titre des cinq exercices suivants après prise en compte des versements effectués au titre de chacun de ces exercices, sans qu'il puisse en résulter un dépassement du plafond pour ces exercices.

37 - Non déductibilité des dons éligibles à la réduction d'impôt -

Important

Les sommes versées au titre des dépenses de mécénat ne sont pas déductibles du bénéfice imposable et devront donc être réintégrées en totalité à la ligne 36 de l'annexe n° 2035-B-SD.

Dès règles particulières s'appliquent lorsque le don est fait par le biais de la **remise d'une immobilisation** : voir BOI-BIC-RICI-20-30-10-20, § 110, 5 août 2015.

38 - Obligations déclaratives - Le montant de la réduction d'impôt doit être porté uniquement sur la déclaration n° **2069-RCI-SD** puis sur la déclaration n° **2042 C PRO**.

Nouveau

A compter de 2016, la déclaration spéciale n° 2069-M-SD est supprimée.

Ce formulaire permet de déterminer le montant de la réduction d'impôt mécénat à reporter sur la déclaration n° 2069-RCI-SD.

Il permet également le suivi de l'excédent de la réduction d'impôt.

Il n'a plus à être transmis à l'Administration mais devra néanmoins être conservé et communiqué en cas de demande d'information de sa part.

X. - Réduction d'impôt pour acquisition de biens culturels

39 - Les titulaires de BNC, soumis à l'impôt sur le revenu quel que soit leur régime d'imposition, peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt égale à 40 % du montant des dépenses consacrées à l'achat de biens culturels présentant le caractère de « **trésors nationaux** » et faisant l'objet, à la date d'acquisition, d'un refus de certificat d'exportation (CGI, art. 238 bis-0 AB).

XI. - Crédit d'impôt pour investissement en Corse

40 - Les titulaires de BNC imposables sous le régime de la **déclaration contrôlée** de plein droit ou sur option peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt pour investissement en Corse (CGI, art. 244 quater E).

Important

Ce crédit d'impôt se cumule avec le dispositif de la **zone franche de Corse** jusqu'à l'expiration de ce dernier régime.

En revanche, son application est subordonnée à une option expresse irrévocable du professionnel qui emporte renonciation au bénéfice des régimes des **jeunes entreprises innovantes et des entreprises nouvelles implantées en Corse**.

41 - Les entreprises bénéficient d'un crédit d'impôt de **20%** assis sur les investissements réalisés et exploités en Corse **entre le 1er janvier 2002 et le 31 décembre 2020**.

Les dépenses éligibles à ce dispositif ont été commentées par l'Administration (BOI-BIC-RICI-10-60-10-20, 5 août 2015).

42 - Obligations déclaratives - Le montant du crédit d'impôt doit être reporté sur la déclaration n° 2069-RCI-SD, et ensuite sur la déclaration n° 2042 C PRO.

Une déclaration spéciale n° 2069-D-SD doit également être jointe à la déclaration n° 2035-SD.

XII. - Réduction d'impôt pour frais de tenue de comptabilité et frais d'adhésion à une AGA

43 - Les adhérents des associations de gestion agréées bénéficient sous certaines conditions d'une réduction d'impôt pour frais de tenue de comptabilité et frais d'adhésion à une association de gestion agréée (CGI, art. 199 quater B).

- ▶ Cette réduction d'impôt est réservée aux adhérents réalisant moins de 32 900 € HT de recettes annuelles
- ▶ et relevant, sur option, du régime de la déclaration contrôlée.

La réduction s'applique donc aux contribuables relevant du micro-BNC qui opte pour le régime de la déclaration contrôlée.

Les titulaires de BNC dont les résultats sont obligatoirement soumis au régime de la déclaration contrôlée sont donc exclus du dispositif (voir [23 \[Présentation des régimes d'imposition\]](#)).

44 - La réduction d'impôt est égale au montant des dépenses exposées (déduction faite de la TVA récupérée le cas échéant) :

- ▶ pour la **tenue de la comptabilité** ;

Il s'agit des honoraires versés à un professionnel de la comptabilité ou le cas échéant à une association de gestion agréée ou un tiers pour une prestation concourant directement à l'établissement de la comptabilité.

- ▶ pour l'adhésion à une **association agréées**.

Il s'agit ici de toutes les sommes versées à une association agréée : cotisations proprement dites, droits d'entrée, cotisations ou honoraires particuliers versés en rémunération et prestations personnalisées (assistance en cas de contrôle fiscal, établissement de la déclaration fiscale).

- ▶ d'une manière générale, tous les **achats et frais concourant directement à l'établissement de la comptabilité** (achats de livres comptables, documentation) qui ont la nature de charges déductibles.

- ▶ pour la **rémunération** (et les charges sociales correspondantes) qui est allouée à un salarié de l'entreprise (ou le conjoint de l'exploitant) lorsque celui-ci tient la comptabilité de l'exploitant.

Seule sera retenue la quote-part de salaire chargé de cette personne correspondant au temps consacré à la tenue de la comptabilité.

45 - Cette réduction d'impôt est plafonnée à **915 € par an**.

Elle est imputable sur l'impôt sur le revenu du professionnel et dans la limite de ce montant (l'excédent de réduction d'impôt n'étant pas restituable en cas d'insuffisance d'impôt).

Remarque

Le montant de la réduction d'impôt n'a pas à être ajustée en cas de création ou de cessation d'entreprise.

Nouveau

A compter de l'imposition des revenus réalisés en 2016, la réduction d'impôt sera égale aux **deux tiers** des dépenses exposées pour la tenue de la comptabilité et, éventuellement, pour l'adhésion à une association agréée (il était prévu qu'elle disparaisse en 2016 mais le législateur a finalement opté pour une réduction de la base des dépenses éligibles)..

Elle restera plafonnée à 915 € par an.

46 - Les **frais éligibles** à la réduction d'impôt ne sont **pas déductibles** du résultat imposable.

- ▶ Ils doivent donc être réintégrés sur la ligne 36 case CC (voir [3 \[Détermination du résultat\]](#)).

47 - Le montant des frais éligibles sera reporté sur la déclaration **2042 C PRO** dans la rubrique "**Réductions ou crédits d'impôt**", case **7FF**.

Il conviendra également d'indiquer en ligne 7 FG le nombre de cabinets exploités par le professionnel.

Le montant de la réduction d'impôt n'a pas à être reporté sur l'imprimé 2069-RCI-SD.

Régimes spéciaux

I. - Régimes particuliers à certaines professions

1 - Des régimes spéciaux d'imposition ou de calcul de la base imposable sont prévus pour les professions suivantes :

- agents généraux d'assurance (V. 2 et s.) ;
- médecins (V. 8 et s.) ;
- vétérinaires (V. 24 et s.) ;
- professions littéraires, artistiques ou sportives (V. 27 et s.) ;
- inventeurs et concepteurs de logiciels (V. 30 et s.) ;
- fonctionnaires apportant leur concours à des entreprises privées (V. 33 et s.).

A. - Agents généraux d'assurance

1° Option pour le régime des traitements et salaires

2 - Les agents généraux d'assurance et leurs sous-agents peuvent opter pour le régime fiscal des salariés (CGI, art. 93, 1^{er} ter).

Remarque

Pour l'imposition des revenus 2015 cette option a dû être formulée **avant le 1er mars 2015**. L'option reste valable jusqu'à ce qu'elle soit expressément dénoncée dans les mêmes délais.

3 - Obligations déclaratives - Ils doivent alors :

- porter au cadre « traitements et salaires » de leur déclaration d'ensemble de revenus n° **2042** le montant des **commissions perçues** au cours de l'année
- et joindre à cette déclaration :
 - ▶ un état des commissions rétrocédées à des confrères ;
 - ▶ un état détaillé de leurs dépenses professionnelles lorsqu'ils ont opté pour la déduction des frais réels ;

En cas de pluralité d'activité (par exemple courtages et commissions), les dépenses professionnelles sont à prendre en compte au prorata des recettes respectives sauf s'il est possible de les imputer de manière spécifique à une activité particulière.
- ▶ un état des plus-values ou moins-values réalisées en 2015.

Remarque

Les courtages et rémunérations accessoires ne bénéficient de l'option pour l'imposition selon les traitements et salaires. Par conséquent, les revenus tirés des opérations de courtage doivent toujours être soumis à l'impôt sur le revenu distinctement au titre des BIC (BOI-BNC-SECT-10-20, 3 févr. 2016, § 120).

4 - Cas particulier des revenus provenant de l'activité de mandataire financier - L'acquisition de ces revenus ne remet pas en cause le bénéfice de l'imposition dans la catégorie des traitements et salaires pour autant que l'établissement financier dont ils émanent soit une **filiale à plus de 50 % de la compagnie d'assurance** (BOI-BNC-SECT-10-10, § 220, 12 sept. 2012).

- ▶ Les évolutions actuelles dans le secteur de l'assurance font que cette condition n'est plus remplie pour un nombre grandissant d'agents.

Un agent d'assurance qui ne peut plus bénéficier de l'imposition dans la catégorie des traitements et salaires a toujours la possibilité d'adhérer à une association de gestion agréée. Ses revenus seront alors déclarés dans les conditions communes aux BNC.

2° Autres particularités fiscales

5 - Versement d'une indemnité compensatrice - Un agent peut devoir verser à un confrère une **indemnité compensatrice** lorsqu'il reprend un de ses dossiers à l'occasion d'un changement de domicile. Cette indemnité est à porter en « honoraires rétrocedés » **ligne 3 de l'annexe n° 2035-A-SD** et est à déclarer sur la DAS 2.

6 - Perception d'une indemnité compensatrice à l'occasion de la cessation d'activité - Cette indemnité ne peut bénéficier du régime d'exonération prévu en cas de cession de leur portefeuille (Rép. min. Bur, JOAN Q 7 juin 2005).

Toutefois, les dispositions de l'article 151 septies A du CGI peuvent s'appliquer aux agents d'assurance qui exercent seuls leur activité à l'occasion de leur **départ en retraite** (V. 66 [Plus-values et moins-values professionnelles] et en particulier, 82 [Plus-values et moins-values professionnelles]).

7 - Sociétés constituées entre agents généraux d'assurance - L'activité d'agent général d'assurance n'est plus une activité civile (CE, avis, 23 mars 1982).

Les agents généraux ne peuvent donc plus constituer de sociétés civiles de moyens ou de sociétés civiles professionnelles.

Les instances professionnelles ont donc mis en place des sociétés en participation de 3 types :

- les **sociétés en participation de moyens** et les **sociétés en participation de moyens et de gestion**, les associés conservent le bénéfice de l'option pour l'imposition dans la catégorie des traitements et salaires.
- les **sociétés en participation d'exercice conjoint**, les associés sont exclus de ce régime et doivent, pour bénéficier de la dispense de majoration forfaitaire de 25 % du bénéfice, faire adhérer la société à une association de gestion agréée.

B. - Médecins

8 - Les médecins conventionnés du secteur I soumis au régime de la déclaration contrôlée, de plein droit ou sur option, bénéficient de certains avantages fiscaux.

1° Déduction forfaitaire de 2 % couvrant certains frais

9 - Les médecins conventionnés du secteur I sont autorisés à ne pas tenir la comptabilité réelle des **frais de représentation, réception, prospection, cadeaux professionnels, travaux de recherche, blanchissage, petits déplacements**.

10 - Ces frais sont alors déduits sous forme d'une déduction forfaitaire de 2 % calculée sur le montant des **honoraires conventionnés et des honoraires libres**, ainsi que sur toutes les **recettes encaissées** en contrepartie de services rendus aux patients ou clients et notamment :

- les honoraires de dépassement auxquels ces médecins ont droit en vertu de circonstances exceptionnelles (DE) ou d'un droit permanent (DP) (ligne 1 AA de l'annexe n° 2035-A-SD) ;
- les honoraires d'expertise ou de laboratoires.

11 - Cette déduction de 2 % couvre les frais visés ci-dessus non seulement lorsqu'ils sont engagés pour l'activité du médecin mais également pour celle de ses salariés.

S'agissant des frais de petits déplacements, la déduction de 2 % ne concerne que les dépenses exposées par l'usage, à l'intérieur de l'agglomération, d'un moyen de transport autre qu'un véhicule professionnel (autobus, taxi) et celles liées au stationnement de véhicules professionnels (frais de parcètre).

Les frais d'utilisation du véhicule professionnel restent donc déductibles dans les conditions habituelles (frais réels ou barèmes fiscaux) (BOI-BNC-SECT-40, § 120, 7 oct. 2015).

12 - Sociétés de personnes - Lorsque l'activité est exercée en société de personnes, le bénéfice imposable est déterminé au niveau de la société, en conséquence, l'abattement de 2 % n'est applicable qu'aux sociétés civiles de personnes exclusivement composées de médecins conventionnés du secteur I ou de praticiens admis à pratiquer cet abattement (BOI-BNC-SECT-40, § 150, 7 oct. 2015).

2° Abattement du groupe III et déduction de 3 %

a) Abattement du groupe III

13 - Les médecins conventionnés, soumis au régime de la **déclaration contrôlée**, bénéficient d'un abattement sur leurs revenus BNC dénommé « groupe III » dont le montant est déterminé à partir d'un barème.

Le montant de cet abattement varie selon la spécialité du praticien et le montant de ses recettes.

14 - La déduction du groupe III s'applique à la base brute des sommes perçues, **avant déduction des honoraires rétrocedés aux remplaçants**.

15 - Seuls sont pris en compte les honoraires dont le tarif est fixé par la voie conventionnelle.

Ceci revient à exclure les honoraires libres des praticiens liés par une convention et notamment :

- les honoraires de dépassement ;
- les sommes versées par des confrères ;
- les sommes perçues au titre des frais de justice par les médecins experts près des tribunaux ;
- les honoraires versés par les compagnies d'assurance à l'occasion des expertises consécutives à des accidents ou lors de la souscription d'assurance vie ;
- les honoraires versés par les administrations (médecins assermentés) ;
- les honoraires versés par les malades non assurés sociaux.

16 - Le barème de la déduction opérée au titre du groupe III est le suivant (BOI-BAREME-000025, 5 août 2015) :

Catégorie de médecins	Total des recettes provenant d'honoraires conventionnels	Montant de la déduction en euros
Omnipraticiens	N'excédant pas 9 100 €	770 €
	Compris entre 9 100 € et 12 150 €	920 €
	Compris entre 12 150 € et 15 200 €	1 220 €
	Compris entre 15 200 € et 18 250 €	1 530 €
	Compris entre 18 250 € et 21 300 €	1 830 €
	Compris entre 21 300 € et 24 350 €	2 140 €
	Compris entre 24 350 € et 27 400 €	2 440 €
	Compris entre 27 400 € et 30 450 €	2 750 €
	Supérieur à 30 450 €	3 050 €
Spécialistes médicaux	N'excédant pas 9 100 €	770 €
	Compris entre 9 100 € et 12 150 €	920 €
	Compris entre 12 150 € et 16 750 €	1 220 €
	Compris entre 16 750 € et 19 800 €	1 530 €
	Compris entre 19 800 € et 22 850 €	1 830 €
	Compris entre 22 850 € et 25 900 €	2 140 €
	Compris entre 25 900 € et 28 950 €	2 440 €
	Compris entre 28 950 € et 32 000 €	2 750 €
	Supérieur à 32 000 €	3 050 €
Chirurgiens et spécialistes médicaux	N'excédant pas 9 100 €	770 €
	Compris entre 9 100 € et 15 200 €	920 €
	Compris entre 15 200 € et 18 250 €	1 220 €
	Compris entre 18 250 € et 22 850 €	1 530 €
	Compris entre 22 850 € et 27 400 €	1 830 €
	Compris entre 27 400 € et 30 450 €	2 140 €
	Compris entre 30 450 € et 33 500 €	2 440 €
	Compris entre 33 500 € et 36 550 €	2 750 €
	Supérieur à 36 550 €	3 050 €
Electro-radiologistes qualifiés	N'excédant pas 15 200 €	770 €
	Compris entre 15 200 € et 24 350 €	920 €
	Compris entre 24 350 € et 33 500 €	1 220 €
	Compris entre 33 500 € et 41 150 €	1 530 €
	Compris entre 41 150 € et 48 750 €	1 830 €
	Compris entre 48 750 € et 51 800 €	2 140 €
	Compris entre 51 800 € et 57 900 €	2 440 €
	Compris entre 57 900 € et 64 000 €	2 750 €
	Supérieur à 64 000 €	3 050 €

b) Déduction complémentaire de 3 %

17 - Cette déduction de 3 % peut être opérée sur la même assiette que l'abattement du groupe III.

c) Principe de non-cumul avec l'absence de majoration de 25 %

18 - Les médecins conventionnés du secteur I adhérents d'une association agréée doivent choisir entre :

- ▶ la déduction de l'abattement du groupe III et la déduction complémentaire de 3 %, qui entraînera l'application de la majoration de 25 % de leur bénéfice ;

Ceux qui choisissent de déduire les abattements conventionnels doivent veiller à reporter le montant de leur bénéfice après déduction de ces abattements sur la déclaration complémentaire des revenus n° 2042 C PRO, case « sans AA ».

- ▶ la dispense de majoration de leur bénéfice de 25 % à laquelle ouvre droit l'adhésion à une association agréée.

Quelle que soit l'option choisie les médecins conventionnés du secteur I peuvent bénéficier de la déduction forfaitaire de 2 % représentative de frais professionnels (V. 9).

19 - Exception à la règle du non-cumul - Pour inciter les médecins conventionnés du secteur I à adhérer à une association agréée, il est admis qu'au titre de la première année d'adhésion, il puisse cumuler non majoration de 25% de leur bénéfice au titre de leur adhésion à une AGA et bénéficier et de la déduction complémentaire de 3% de leurs recettes conventionnelles (BOI-BNC-SECT-40, § 270 à 320, 7 oct. 2015).

Important

S'agissant d'un avantage fiscal important, le médecin qui adhère pour la première fois à une association agréée doit penser à pratiquer cette déduction, ligne 43 de la déclaration n°2035-B-SD.

3° Exonération de 60 jours de garde au titre de la permanence des soins

20 - La rémunération perçue au titre de la permanence des soins exercée en application de l'article L. 6314-1 du Code de la santé publique par **les médecins ou leurs remplaçants installés dans une zone déficitaires en soins** (CSS, art. L. 1434-7) est exonérée de l'impôt sur le revenu à hauteur de 60 jours de permanences par an (CGI, art. 151 ter).

21 - Cette mesure concerne :

- les médecins libéraux installés dans une zone urbaine ou rurale déficitaire en offre de soins ;
- la rémunération de l'astreinte et les majorations spécifiques des actes, dans une limite de 60 jours de permanence par an.

Les rémunérations d'astreintes et les majorations spécifiques de permanence de soins ainsi exonérées ne sont pas comprises dans la base de calcul de la déduction spéciale du groupe III et de la déduction complémentaire de 3 % applicables aux médecins conventionnés du secteur I. En revanche, l'exonération est sans incidence sur l'assiette de l'abattement de 2 % représentatifs de certains frais professionnels.

Bien entendu, seuls les **praticiens ayant personnellement participé** à la permanence des soins peuvent bénéficier de cette exonération. Les rémunérations perçues par les **médecins régulateurs** qui participent aux gardes médicales de régulation dans le cadre de la permanence des soins peuvent également bénéficier de l'exonération (BOI-BNC-CHAMP-10-40-20, § 110, 2 déc. 2015).

4° Revalorisation des honoraires perçus dans une zone déficitaire en offre de soins

22 - Les médecins généralistes (secteur I ou secteur II ayant opté pour la coordination des soins) installés ou qui s'installent en groupe dans certaines zones déficitaires en soins bénéficient, sur option, d'une **aide égale à 20 % du montant des honoraires** qu'ils perçoivent au titre de l'activité exercée dans la zone au cours de l'année civile (le cas échéant au prorata de la date d'entrée du praticien dans l'option).

En l'absence de dispositions fiscales spécifiques ou de précisions administratives, le montant de cette aide devrait être imposé selon les règles de droit commun et rattachés aux gains divers du praticien.

Cette aide devrait s'analyser comme un complément de rémunération, et pourrait à ce titre faire l'objet, pour les médecins du secteur I, de la déduction pour frais de 2 %, de la déduction complémentaire de 3 % et de l'abattement groupe III.

Important

En l'absence de commentaires de l'Administration, il est impératif de joindre une **mention expresse** à la déclaration n° 2035-SD.

5° Précisions concernant les médecins remplaçants

23 - Les médecins remplaçants n'étant pas personnellement adhérents à la convention nationale sont exclus du champ d'application du régime spécial des médecins conventionnés (V. 8 et s.)

- ▶ Lorsqu'ils s'installent (achat ou création de clientèle), s'ils choisissent de pratiquer des honoraires conventionnels, le système des groupes de frais et déductions forfaitaires leur devient accessible.
- ▶ Les médecins remplaçants adhérents d'une association agréée qui s'installent (achat ou création de clientèle) et choisissent de pratiquer des honoraires conventionnels (secteur I), sont susceptibles de bénéficier des abattements conventionnels.
- ▶ 656. S'ils restent adhérents d'une association agréée après cette installation, ils bénéficient à titre exceptionnel au titre de la première année civile suivant celle au cours de laquelle ils ont été conventionnés, du cumul (V. 19) :
 - de la dispense de majoration de 25 % de leur bénéfice ;
 - et de la déduction complémentaire de 3 %.

Les médecins remplaçants de titulaires exerçant dans une zone franche urbaine peuvent bénéficier d'une exonération d'impôt sur le revenu pour les revenus perçus lors de ces remplacements (V. 45). Il en est de même pour les rémunérations perçues au titre de la permanence de soins (V. 22).

C. - Vétérinaires

24 - Imposition dans la catégorie des BNC - Les honoraires perçus par les vétérinaires constituent des profits imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux. Il en est ainsi de leurs activités de soins mais également des rémunérations perçues en contrepartie des actes accomplis dans le cadre d'opérations de prophylaxie collective des maladies des animaux dirigées par l'État ou d'opérations de police sanitaire relatives à ces maladies.

25 - Imposition dans la catégorie des traitements et salaires - Sont imposées dans cette catégorie :

- ▶ les indemnités allouées par les communes aux vétérinaires chargés de l'**inspection des viandes** sans distinguer suivant que l'activité qu'elles rémunèrent constitue ou non le prolongement de la profession libérale des intéressés ;
- ▶ les rémunérations versées aux inspecteurs vétérinaires aux frontières pour le contrôle de la **salubrité des animaux importés** (BOI-BNC-CHAMP-10-30-10, § 340 à 360, 12 sept. 2012).

26 - Imposition dans la catégorie des BIC - Constituent des recettes commerciales :

- ▶ les ventes de médicaments qui ne sont pas consécutives à la délivrance d'une ordonnance ;
- ▶

les ventes de produits autres que les médicaments ;

- ▶ les recettes provenant d'opérations non thérapeutiques telles que prises en pension d'animaux ou toilettage.

En revanche, la vente de médicaments aux propriétaires des animaux ayant reçu des soins ainsi que la prise en pension pour surveillance postopératoire ne sont pas des actes de commerce (et doivent être imposés dans la catégorie des BNC).

D. - Professions littéraires, artistiques ou sportives

27 - Option pour l'imposition sur la moyenne triennale - Les bénéfices provenant de la production littéraire, scientifique ou artistique de même que ceux provenant de la pratique d'un sport peuvent, à la demande des professionnels soumis au régime de la déclaration contrôlée, être déterminés en retranchant de la **moyenne des recettes** de l'année de l'imposition et des deux années précédentes, la **moyenne des dépenses** de ces mêmes années (CGI, art. 100 bis ; BOI-BNC-SECT-20-20, 12 sept. 2012).

28 - Régime d'imposition BNC - Les professionnels qui adoptent ce mode d'évaluation pour une année quelconque sont obligatoirement soumis au régime de la déclaration contrôlée en ce qui concerne les bénéfices provenant de leur production littéraire, scientifique ou artistique ou ceux provenant de la pratique d'un sport.

29 - Effets de l'option - L'option reste valable tant qu'elle n'a pas été expressément révoquée. En cas de révocation, ces dispositions continuent toutefois de produire leurs effets pour les bénéfices réalisés au cours des années couvertes par l'option.

E. - Inventeurs et auteurs de logiciels

30 - Les produits perçus par les inventeurs et auteurs de logiciels peuvent être soumis bénéficiaire d'un régime de faveur prévu par l'article 39 terdecies du CGI

31 - Produits de la propriété industrielle définis à l'article 39 terdecies du CGI - Sont soumis au régime des plus-values à long terme (taxables à l'impôt sur le revenu au taux de 16%)

les produits retirés de la cession de droits portant sur des logiciels originaux ainsi que les produits de la propriété industrielle suivants :

- produits de cessions de brevets ou d'inventions brevetables,
- produits de la concession de licences d'exploitation de brevets ou d'inventions brevetables,
- produits de la cession ou de la concession d'un procédé de fabrication industriel

32 - Autres produits - Les autres produits de la propriété industrielle perçus par les inventeurs et concepteurs de logiciels et personnes sont imposables, dans les conditions de droit commun, dans la catégorie des BNC (notamment produits provenant de la cession ou de la concession de marques de fabrique ou de dessins et de modèles).

Lorsque ces produits sont perçus par des personnes autres que l'inventeur ou ses héritiers, la taxation s'effectue dans la catégorie des BIC.

F. - Fonctionnaires apportant leur concours à des entreprises privées

33 - Les fonctionnaires qui sont autorisés à apporter leur concours scientifique à une entreprise qui assure la valorisation de leurs travaux au titre de l'article L. 413-8 du Code de la recherche peuvent demander que le revenu provenant de cette activité, perçu à compter du 1er janvier 2009,

soit soumis à l'impôt sur le revenu selon les règles prévues en **matière de traitements et salaires** (CGI, art. 93, 1 bis ; BOI-BNCCHAMP-10-30-60, § 30 et s., 3 févr. 2016).

34 - Cette option est réalisée sur papier libre et reste valable tant qu'elle n'est pas dénoncée dans les mêmes délais et sous la même forme.

L'option n'est possible que si les rémunérations perçues sont **intégralement déclarées par l'entreprise qui les verse**.

L'option doit être formulée auprès du service des impôts du lieu de résidence avant le 1^{er} mars de l'année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est établie.

L'Administration admet néanmoins que l'option puisse être exercée jusqu'à la date de dépôt de la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 (BOI-BNCCHAMP-10-30-60, § 80, 3 févr. 2016).

35 - Les recettes à déclarer sur la **déclaration 2042** sont les montants nets perçus.

Il est possible de retenir une évaluation réelle des frais professionnels ou d'opter pour la déduction forfaitaire de 10%.

II. - Epargne salariale et CESU

36 - Les titulaires de BNC bénéficient des dispositifs spéciaux d'épargne salariale et des CESU sous certaines conditions et limites.

A. - Epargne salariale

37 - L'épargne salariale fait l'objet d'un dispositif fiscal particulier dont les professions non commerciales bénéficient.

38 - Les professionnels libéraux qui emploient habituellement **un salarié au moins et 100 au plus** peuvent avoir accès au plan d'épargne entreprise (PEE) ou interentreprises (PEI), au plan d'épargne retraite collectif (PERCO ou PERCOI).

Les professionnels eux-mêmes ont, comme leur conjoint collaborateur et leurs salariés, la faculté de se constituer une épargne tout en bénéficiant d'avantages fiscaux et sociaux.

39 - Les professionnels qui exercent leur activité professionnelle dans le cadre d'une société civile professionnelle (SCP) ou d'une société civile de moyens (SCM) ont la possibilité d'adhérer au PEE mis en place dans la SCP et la SCM dans les mêmes conditions que les salariés de ces sociétés (Circ. intermin., 14 sept. 2005).

Les versements effectués sur un PERP ont un caractère privé et ne peuvent en aucun cas être déduits des revenus professionnels.

40 - Seuls sont déductibles les versements supplémentaires (abondements) effectués par le professionnel en 2015 pour ses salariés, son conjoint ou pour son propre compte (case CT et ligne 43 CL de l'annexe n° 2035-B-SD) dans la limite annuelle par bénéficiaire de :

- ▶ 3 043,20 € pour les PEE et PEI ;
- ▶ 6 086,40 € pour les PERCO et PERCOI ;
- ▶ 19 020 € pour les sommes perçues par le professionnel au titre de l'intéressement qui ont été affectées à un plan d'épargne salariale en 2015 (CGI, art. 81, 18° bis).

Toutefois le plafond de déductibilité de ces versements doit être diminué des cotisations déduites des revenus professionnels au titre d'autres dispositifs d'épargne retraite.

41 - Les sommes versées aux salariés au titre de l'intéressement sont déductibles sans limitation.

La CSG/CRDS doit être précomptée sur l'abondement versé pour les salariés et reversée à l'URSSAF. L'abondement au PERCO versé par l'entreprise est soumis pour la part excédant, par bénéficiaire et par an, 2 300 € à une contribution sociale spéciale de 8,2 % à la charge de l'employeur (CSS, art. L. 137-5).

Nouveau

À compter du 1er janvier 2016, la **contribution spécifique sur l'abondement** de l'employeur au PERCO de 8,2 % est supprimée.

La gestion et l'alimentation du PERCO sont également facilitées.

À titre d'exemple, l'employeur peut abonder périodiquement le PERCO en l'absence de versement du salarié (C. trav., art. L. 3334-6 ; L. n° 2015-990, 6 août 2015, art. 148, 149, 152, 161, 162).

B. - Chèque emploi-service universel (CESU)

42 - L'aide financière au titre des services à la personne, y compris le CESU préfinancé, que **s'alloue un professionnel** est assimilée à une rémunération qu'il s'octroie.

Elle ne constitue donc pas une dépense professionnelle déductible du résultat professionnel.

Important

Les sommes qui ont pu être portées en dépenses sur l'annexe n° 2035-A-SD doivent donc être réintégrées.

43 - Toutefois, l'aide financière étant exonérée d'impôt sur le revenu, il convient de considérer que le bénéfice imposable de l'entreprise individuelle est **exonéré à hauteur du montant de l'aide financière attribuée au chef d'entreprise**, c'est-à-dire au maximum à hauteur de 1 830 € par année civile (C. trav., art. L 7233-7 - BOI-BIC-CHG-40-50-10, § 130, 7 oct. 2015).

- ▶ En pratique, le bénéfice imposable à reporter sur la déclaration n° **2042 C PRO** par l'entrepreneur individuel sera minoré du montant de l'aide financière qu'il s'est attribuée.
- ▶ Toutefois, cette minoration du bénéfice imposable ne saurait conduire à faire naître un déficit au titre de l'exercice d'attribution ni à augmenter le déficit de cet exercice.

III. - Régimes particuliers d'exonération liés à la localisation ou le statut de jeune entreprise

44 - Des régimes spéciaux d'imposition s'appliquent aux titulaires de BNC qui s'installent dans certaines régions du territoire :

- les zones franches urbaines (voir [45](#) et s.) ;
- les zones franches dans les DOM (voir [70](#) et s.) ;
- les zones de revitalisation rurale (voir [78](#) et s.) ;
- les pôles de compétitivité (voir [92](#) et s.) ;

D'autres dispositifs s'appliquent aux jeunes entreprises dans certaines domaines :

- jeunes entreprises innovantes (voir [95](#) et s.) ;
- jeunes entreprises à la création plastique (voir [100](#) et s.).

A. - Zones franches urbaines

45 - Créées en 1996, les zones franches urbaines (ZFU) constituent un dispositif important du volet économique de la politique de la ville.

Modifié et étendu à de nouvelles zones à plusieurs reprises, le dispositif fait aujourd'hui coexister plusieurs régimes fiscaux en fonction de la date d'installation en ZFU.

Les bénéfices provenant des activités professionnelles, y compris les activités non commerciales, implantées dans une ZFU peuvent être exonérés d'impôt sur le revenu (ou d'IS) pendant une première période puis faire l'objet d'un abattement dégressif pendant une seconde.

46 - Sont concernés par ce dispositif :

- les cabinets **créés entre le 1er janvier 2006 et le 31 décembre 2020** dans les trois générations de ZFU (zones créées en 1996, 2003 et 2006) ;
- les cabinets **implantés à la date du 1er janvier 2006** dans les ZFU de troisième génération (zones créées en 2006) ;
- les cabinets **existant au 1er janvier 2007** dans les parties de communes correspondant aux extensions du périmètre des ZFU de première et deuxième génération opérées en 2007. Le régime leur est applicable dans les conditions prévues pour les cabinets existant au 1er janvier 2006 dans les ZFU de troisième génération (décret 2007-895 du 15-5-2007).

Nouveau

Un changement de terminologie est opéré : les zones franches urbaines deviennent les "zones franches urbaines - territoires entrepreneurs" dans toutes les dispositions législatives en vigueur. (Loi de finances rectificative pour 2014, art. 48)

1° Conditions d'application

47 - Conditions tenant à l'entreprise - Pour bénéficier de l'exonération, le cabinet doit avoir la qualification de PME :

- il doit ainsi employer au plus **50 salariés** au 1er janvier 2006 ou à la date de sa création
- et réaliser un **chiffre d'affaires** inférieur à 10 millions d'euros, ou bien avoir un total de bilan inférieur à 10 millions d'euros.
- en outre (pour les sociétés), son **capital** ou ses droits de vote ne doivent pas être détenus, directement ou indirectement, à 25% ou plus par une ou plusieurs entreprises dont l'effectif salarié dépasse 250 salariés et dont le chiffre d'affaires excède 50 M € ou dont le total de bilan est supérieur à 43 M €.

48 - Conditions tenant aux salariés - Pour les **activités créées entre le 1er janvier 2012 et le 31 décembre 2014**, les cabinets qui **emploient au moins un salarié** doivent remplir les conditions leur permettant d'être exonérés de cotisations sociales patronales.

Il en résulte notamment qu'à partir de la 2e embauche, ces entreprises doivent employer au moins 50 % de salariés en ZFU ou en ZUS.

Lorsque le cabinet bénéficie de cette exonération sociale :

- uniquement pour une partie de son personnel, l'exonération d'impôt sur les bénéfices lui est applicable en totalité, sous réserve qu'il remplisse toutes les autres conditions requises ;
- temporairement au cours d'un exercice, l'exonération d'impôt sur les bénéfices ne lui est applicable que pour la même durée, au prorata temporis.

Les **cabinets n'employant aucun salarié** ne sont pas soumis à cette nouvelle condition (BOI-BIC-CHAMP-80- 10-30, §80, 2 sept. 2015).

Nouveau

Une clause d'emploi ou d'embauche locale est exigée pour les contribuables qui créent ou implantent des activités dans une «ZFU - territoire entrepreneur» **à compter du 1er janvier 2015.**

L'exonération fiscale n'est plus subordonnée au bénéfice d'une exonération sociale qui, arrivée à échéance le 31 décembre 2014, n'est pas reconduite.

Pour les **activités créées à compter du 1er janvier 2016**, le bénéfice de l'exonération d'impôt sur les bénéfices sera conditionné à l'existence, au 1er janvier de l'année d'implantation, d'un contrat de ville, tel que prévu par l'article 6 de la loi 2014-173 du 21 février 2014.(LFR 2014, art. 48)

49 - Condition d'implantation dans la zone - Les professionnels doivent disposer dans la zone d'une **implantation matérielle** (bureau, cabinet, atelier) et de moyens d'exploitation susceptibles de générer des recettes professionnelles et y exercer une activité effective (réalisation de prestations, réception de clientèle...).

50 - N'est pas implantée en ZFU une infirmière qui dispense ses soins en zone sans y disposer de cabinet

Une infirmière libérale qui dispose d'une simple adresse de domiciliation en ZFU et qui n'y exerce pas les tâches administratives et comptables inhérentes à sa profession ne peut être regardée comme ayant implanté son activité professionnelle dans cette zone alors même qu'elle y dispense la totalité de ses soins. En l'espèce, le local, dont elle ne disposait pas en permanence, n'était pas signalé par sa plaque professionnelle et ne comportait pas les moyens spécifiques à son activité (fauteuil d'examen, réfrigérateur pour la conservation des produits...). (CAA Bordeaux 14-10-14, n° 12BX01256, 3e ch.)

51 - Cas particulier des entreprises non sédentaires - S'agissant des professionnels exerçant une activité non sédentaire dont l'activité est matériellement implantée en ZFU mais exercée en tout ou partie hors zone (praticiens médicaux et paramédicaux notamment), cette condition est présumée satisfaite s'ils remplissent une des deux conditions suivantes :

- ils emploient au moins un salarié sédentaire à temps plein, ou équivalent, exerçant ses fonctions dans les locaux affectés à l'activité ;
- ils réalisent au moins 25 % de leurs recettes (HT) auprès de clients situés en ZFU.

Remarque

Un expert immobilier qui réalise des missions d'expertise nécessitant des déplacements dans une vaste zone géographique et dont l'activité de rédaction de rapports n'est effectuée qu'en partie dans un cabinet secondaire situé en ZFU exerce une activité non sédentaire. (CAA Bordeaux 27-5-2014, n°12BX03043, 3e ch.)

52 - Reprises d'activité jusqu'au 31 décembre 2020 - Les professionnels qui reprennent jusqu'au 31 décembre 2020 une activité dans une ZFU peuvent bénéficier du régime de faveur lorsque l'activité a été placée sous ce régime ou celui de l'article 44 octies du CGI, quelle que soit la forme de la reprise (transformation, apport en société, fusion, ...).

Le repreneur est alors exonéré pour la durée d'application du dispositif restant à courir.

53 - Mise en location d'une clientèle libérale - Elle s'analyse pour le bailleur comme la poursuite de son activité sous une autre forme. Pour le preneur, il s'agit de la reprise d'une activité.

En conséquence, dans l'hypothèse où l'activité précédemment exercée par le bailleur et celle exercée par le locataire répondent à toutes les autres conditions pour bénéficier des exonérations en ZFU, le bailleur continue à bénéficier des allègements et le preneur est éligible au régime dans le cadre de la reprise d'une activité en ZFU.

Le régime s'applique pour la durée du dispositif restant à courir pour les deux parties et chacun pour ce qui le concerne, le plafond d'exonération s'appliquant distinctement pour chaque contribuable.

54 - Contrat de collaboration ou de remplacement - Pour les professionnels collaborateurs ou remplaçant, les conditions de leur admission au régime des ZFU ainsi que les modalités de leur exonération suivent celles applicables au professionnel titulaire auquel ils sont liés.

Ainsi, l'appartenance au champ d'application du régime des ZFU du professionnel titulaire conditionne celle du collaborateur ou remplaçant. De même, les modalités d'exonération dégressive applicables au titulaire sont transposables au collaborateur ou remplaçant.

Dans le cas où un contribuable est lié à plusieurs professionnels titulaires, seuls les bénéficiaires retirés des collaborations ou des remplacements de titulaires entrant dans le champ d'application du régime des ZFU sont susceptibles d'être exonérés. (BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-20, 25 juin 2014, §400 et s.).

2° Calcul de l'exonération

55 - Différentes méthodes de calcul de l'exonération sont prévues en fonction de la date d'installation en ZFU.

a) Implantations jusqu'au 31 décembre 2014

56 - Sur une période de 14 années, le régime de faveur consiste en :

- ▶ une **exonération totale** d'impôt sur les bénéfices **pendant 5 ans** à compter du 1er janvier 2006 si le cabinet était déjà implanté dans la ZFU lors de la création de celui-ci, ou du début d'activité dans le cas contraire.
- ▶ A l'issue de cette période, est pratiqué un **abattement dégressif** qui s'élève à :
 - 60 % pour les bénéfices réalisés au cours des 6e à 10e années suivant le point de départ de l'application du régime,
 - 40 % pour les bénéfices réalisés au cours des 11e et 12e années suivant cette date,
 - et 20 % au titre des 13e et 14e années suivant cette même date.

57 - L'exonération concerne les **bénéfices** et les **plus-values** régulièrement déclarés par l'entreprise, après imputation des déficits reportables.

58 - Le bénéfice exonéré ne peut excéder un **plafond de 100 000 € par période de 12 mois**.

Ce plafond peut être majoré de 5 000 € par nouveau salarié embauché depuis le 1er janvier 2006, domicilié dans une zone urbaine sensible (ZUS) ou une ZFU et employé à temps plein pendant une période d'au moins 6 mois. Cette condition s'apprécie à la date de clôture de l'exercice au titre duquel s'applique l'exonération.

Remarque

Dans le cas où l'entreprise ne bénéficie pas de l'**exonération sociale** durant toute la période d'imposition (pour les activités créées entre le 1-1-12 et le 31-12-14, voir [48](#)), il bénéficie néanmoins d'une exonération d'impôt sur les bénéfices partielle et les seuils de 100 000 € et 5 000 € sont alors ajustés dans les mêmes proportions.

A titre d'exemple, lorsque le cabinet n'est exonéré d'impôt sur les bénéfices qu'à hauteur des 3/12e de son bénéfice fiscal, les seuils sont ramenés respectivement à 25 000 € (100 000 x 3/12) et à 1 250 € (5000 x 3/12). (BOI-BIC-CHAMP-80-10-30, 2 sept. 2015)

b) Implantations à compter du 1er janvier 2015

59 - La durée d'application du régime de faveur est de 8 ans (contre 14 dans le régime précédent). Le régime de faveur consiste dans l'application des abattements suivants :

- ▶ 100% au titre des 5 premières années ;
- ▶ 60% la 6e année ;
- ▶ 40% la 7e année ;
- ▶ 20% la 8e année.

60 - Plafond de bénéfice exonéré - Pour les entreprises qui créent des activités à compter du 1er janvier 2015 dans une "ZFU - territoires entrepreneurs", le montant maximal du bénéfice exonéré par période de douze mois est ramené de **50 000 €** (contre 100 000 € dans le régime applicable jusqu'au 31 décembre 2014).

La majoration de ce plafond à hauteur de **5 000 € par nouveau salarié embauché**, domicilié dans l'une des zones visées par la loi et employé à temps plein pendant une période d'au moins six mois, n'est pas modifiée (voir

Nouveau

Le salarié doit être domicilié dans l'une des "ZFU - territoires entrepreneurs" ou l'un des quartiers prioritaires de la politique de la ville (l'article 26 de la loi 2014-173 du 21 février 2014 ayant en effet remplacé les zones urbaines sensibles par les « quartiers prioritaires de la politique de la ville »).

c) Calcul du bénéfice exonéré en cas d'exercice partiel de l'activité en dehors des ZFU

61 - Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2013, les bénéfices réalisés par les entreprises sont soumis à l'impôt sur le revenu en proportion du montant hors taxes des recettes réalisés en dehors des ZFU, si elles remplissent l'un des deux critères légaux mentionnés [51](#).

Seule la part du bénéfice correspondant à l'activité réalisée dans la ZFU est exonérée.

Exemple

Un médecin spécialiste dispose d'un cabinet en zone franche urbaine. Il reçoit ses patients en ZFU et opère dans une clinique située en dehors de la zone. Il réalise un bénéfice imposable de 80 000 € au titre de l'année 2015.

Les recettes qu'il réalise dans la ZFU correspondent à 35 % de ses recettes totales.

Le bénéfice susceptible d'être exonéré d'impôt sur le revenu s'élève à 28 000 euros (80 000 × 35 %).

Remarque

Pour les exercices clos avant le 31 décembre 2013, la règle de ventilation du bénéfices (dans la zone / hors zone) était différente. Le bénéfice réalisé dans la zone était ainsi déterminé en fonction de la base d'imposition à la cotisation foncière des entreprises (CFE) afférente aux immobilisations implantées dans la zone.

- ▶ Si cette solution s'avère plus favorable, les entreprises implantées en ZFU **avant le 31 décembre 2013**, peuvent continuer à bénéficier de l'exonération d'impôt sur les bénéfices au prorata des éléments d'imposition à la CFE afférents à l'activité implantée en ZFU.

62 - Situation des membres de SCM «SOS Médecins» - Même si les médecins membres des SCM « SOS Médecins » doivent être considérés comme ne disposant pas d'une implantation professionnelle propre en ZFU, l'exonération d'impôt sur les bénéfices peut leur être accordée lorsque les quatre conditions suivantes sont simultanément satisfaites (Rep. min. Ciotti, JO AN, 16 mars 2010, page 3006) :

- la SCM dont est membre le médecin considéré dispose de locaux implantés dans une ZFU ;

- cette SCM exerce l'intégralité de la partie administrative de l'activité de cabinet au moyen d'au moins un agent salarié sédentaire exerçant une activité à plein temps et à titre exclusif dans les locaux situés dans cette zone ;
- le médecin considéré exerce une part significative et régulière de son activité en ZFU (en pratique, cette condition est réputée satisfaite lorsque les recettes relatives à cette activité exercée en ZFU représentent au moins 25 % de ses recettes totales) ;
- son adresse professionnelle figurant sur ses feuilles de soins correspond à l'adresse du cabinet situé dans les locaux de la SCM dont il est membre.

En ce qui concerne les médecins qui rempliraient ces conditions à l'exception de celle relative au pourcentage de leur activité exercée en ZFU, le bénéfice imposable pourra être limité en proportion des recettes réalisées en dehors des ZFU, sous réserve de justifier, à la demande des services de l'administration fiscale, de la ventilation des recettes dans et en dehors des ZFU. (BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-10-20121102, n° 775)

63 - Précisions concernant les reprises d'activité en ZFU - Les professionnels qui reprennent jusqu'au 31 décembre 2020 une activité dans une ZFU peuvent bénéficier de l'exonération de l'article 44 octies A lorsque l'activité a été placée sous ce régime ou celui de l'article 44 octies du CGI, quelle que soit la forme de la reprise (transformation, apport en société, fusion, ...). Le repreneur est alors exonéré pour la durée d'application du dispositif restant à courir.

Les cabinets peuvent s'assurer auprès de l'administration qu'ils sont en droit de bénéficier du régime. L'absence de réponse dans les trois mois vaut accord tacite (BOI-BIC-CHAMP-80-10-30, n° 420, 2 sept. 2015)

64 - Mise en location d'une clientèle libérale - Cette opération s'analyse pour le bailleur comme la poursuite de son activité sous une autre forme, et pour le preneur comme une reprise d'activité (BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-20, §120 et s., 25 juin 2014).

En conséquence, dans l'hypothèse où l'activité précédemment exercée par le bailleur et celle exercée par le locataire répondent à toutes les autres conditions pour bénéficier des exonérations en ZFU, le bailleur continue à bénéficier des allègements et le preneur est éligible au régime dans le cadre de la reprise d'une activité en ZFU.

Le régime s'applique pour la durée du dispositif restant à courir pour les deux parties et chacun pour ce qui le concerne, le plafond d'exonération s'appliquant distinctement pour chaque contribuable.

65 - Situation des collaborateurs et remplaçants exerçant en ZFU - Pour les **professionnels en contrat de collaboration ou de remplacement**, les conditions de leur admission au régime des ZFU ainsi que les modalités de leur exonération suivent celles applicables au professionnel titulaire auquel ils sont liés (BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-20, §400 et s., 25 juin 2014).

Ainsi, l'appartenance au champ d'application du régime des ZFU du professionnel titulaire conditionne celle du collaborateur ou remplaçant. De même, les modalités d'exonération dégressive applicables au titulaire sont transposables au collaborateur ou remplaçant.

Dans le cas où un contribuable est lié à plusieurs professionnels titulaires, seuls les bénéfices retirés des collaborations ou des remplacements de titulaires entrant dans le champ d'application du régime des ZFU sont susceptibles d'être exonérés

66 - Cas des conjoints et partenaires de PACS soumis à une imposition commune - Dans leur cas, le plafond s'applique aux bénéficiaires revenant à chacun d'eux, lorsqu'ils exercent des activités distinctes éligibles au régime d'allègement. En revanche, le plafond s'applique une seule fois si les

époux ou les partenaires soumis à une imposition commune exercent leur profession au sein de la même entreprise individuelle ou du même Cabinet (BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-40, §300, 5 août 2015).

3° Obligations déclaratives

67 - Le montant du bénéfice exonérée doit être retranché au titre des "déductions diverses" sur l'état 2035-B-SD (ligne 43 cellule CS et CL) (voir [8 \[Détermination du résultat\]](#)).

Ce montant doit également être porté sur la première page de la déclaration 2035-SD.

Important

Les professionnels qui entendent se prévaloir du dispositif d'exonération doivent joindre à leur déclaration de résultat une **fiche de calcul** du résultat exonéré en application du dispositif ZFU.

Cette fiche doit être conforme au modèle de l'administration figurant au BOFip :

- Régime "ZFU" : fiche de calcul (BOI-FORM-000078, 5 août 2015) ;
- Régime "ZFU - territoires entrepreneurs" : fiche de calcul principale (BOI-FORM-000072, 5 août 2015) et fiche de calcul complémentaire (BOI-FORM-000032, 5 août 2015).

68 - La fraction du bénéfice réalisé de l'année d'imposition qui n'a pas fait l'objet d'une déclaration est exclue de l'exonération.

Cette exclusion porte :

- sur les bases correspondant aux impositions établies par l'Administration en cas d'absence ou de retard de déclaration, même dans le cas où la procédure de taxation ou d'évaluation d'office ne serait pas applicable ;
- sur les redressements effectués par l'Administration dans le cadre d'un contrôle sur pièces ou d'une vérification sur place, quelle que soit la procédure de redressement suivie ; cette exclusion porte également sur les redressements faisant suite aux indications portées par le contribuable lors du dépôt de sa déclaration, en vertu de l'article 1732 du CGI.

69 - Les bénéficiaires exonérés doivent être mentionnés sur la déclaration complémentaire n°**2042 C PRO**.

B. - Zones franches dans les DOM

70 - Il existe des zones franches d'activités (ZFA) dans les territoires suivants (CGI, art. 44 quaterdecies ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-80, 1er juill. 2015) :

- Guadeloupe,
- Martinique,
- Guyane
- La Réunion
- Mayotte

La liste des communes de Guadeloupe et de Martinique visées par ce dispositif figure à l'article 49 ZA de l'annexe III au CGI.

71 - Bénéficient jusqu'au 31 décembre 2017 d'un abattement sur les bénéfices les professionnels, implantés dans ces zones, quel que soit leur régime d'imposition, qui exercent à titre principal une **activité de comptabilité, de conseil aux entreprises** (juridique, en communication, en stratégie, en développement, etc.) d'**ingénierie ou d'études techniques** à destination des entreprises.



Le montant de cet abattement varie en fonction de la location, du secteur d'activité et de la date d'ouverture de l'exercice

72 - Le bénéfice de l'abattement est réservé aux professionnels qui :

- réalisent, en sus de celles qui leur sont imposées par la loi, des **dépenses de formation professionnelle** en faveur de leur personnel ou des dirigeants au titre de la période d'imposition qui suit celle au cours de laquelle les bénéficiaires ont fait l'objet d'un abattement ;
- versent une **contribution au Fonds d'appui aux expérimentations en faveur des jeunes** créé par la loi n° 2008-1249 du 1er décembre 2008 généralisant le revenu de solidarité active et réformant les politiques d'insertion au titre de la période d'imposition qui suit celui au cours duquel les bénéficiaires ont fait l'objet d'un abattement.

- ▶ Ces deux premières conditions sont cumulatives et doivent représenter ensemble **au moins 5 % de la quote-part des bénéficiaires exonérés** par l'abattement sauf si la quote-part des bénéficiaires exonérés est inférieure à 500 €. Les dépenses de formation exposées pour remplir les conditions d'application de ce dispositif ne doivent pas être prises en compte pour l'application du crédit d'impôt formation des dirigeants.

Enfin, seuls les professionnels qui respectent leurs obligations déclaratives en matière de TVA peuvent bénéficier de cet abattement.

Remarque

Au sujet de l'application de ce dispositif aux **avocats**, un courrier de l'Administration fiscale à l'ANAAFA du 27 septembre 2011 précise que :

- la **représentation d'entreprise devant une juridiction** peut être considérée comme une activité de conseil éligible au régime ;
- s'agissant de l'application de ce régime aux **avocats collaborateurs**, l'abattement s'applique aux bénéficiaires professionnels de ceux-ci tirés de la collaboration, étant précisé qu'il convient de tenir compte des conditions d'éligibilité appréciées au niveau du cabinet du professionnel titulaire des contrats de collaboration en ce qui concerne le chiffre d'affaires, le nombre de salariés et la localisation géographique ;

En ce qui concerne les autres modalités d'application du régime, les **avocats collaborateurs** sont assimilés à des **avocats indépendants**.

73 - Taux de l'abattement - Le taux de l'abattement est en principe fixé à :

- 50 % entre le 1er janvier 2008 et le 31 décembre 2014 ;
- 40 % en 2015 ;
- 35 % en 2016 ;
- 30 % en 2017.

Le montant de l'abattement est toutefois plafonné à 150 000 €.

74 - Dans certaines zones particulières (Guyane, îles des Saintes, Mayotte, Marie-Galante, La Désirade, dans les communes de La Réunion définies par l'article 2 du décret n° 78- 690 du 23 juin 1978 portant création d'une zone spéciale d'action rurale dans le département de La Réunion, ainsi que dans certaines autres zones qui doivent être définies par décret) le taux de l'abattement est fixé à :

- 80 % au titre des exercices ouverts entre le 1er janvier 2008 et le 31 décembre 2014 ;
- 70 % au titre des exercices ouverts en 2015 ;
- 60 % au titre des exercices ouverts en 2016 ;
- 50 % au titre des exercices ouverts en 2017.

Dans ces zones le montant de l'abattement est plafonné à 300 000 €.

Par exception, le taux de l'abattement est fixé à 100 % pour les professionnels situés dans les **îles Saintes, à Marie-Galante et à La Désirade**, pour les périodes d'imposition allant du 1er janvier 2009 au 31 décembre 2011.

75 - Cumul avec d'autres régimes incitatifs - Lorsque le professionnel peut prétendre au bénéfice du régime d'exonération des entreprises nouvelles ou celui des professionnels implantés en ZFU (V. 45 et s.), celui-ci doit opter pour ce nouveau dispositif dans les 6 mois suivant celui du début de son activité.

Cette option est irrévocable et emporte renonciation définitive aux autres régimes.

À défaut d'option pour ce régime d'abattement dans le délai imparti, c'est au terme de la période d'application du régime sous lequel est placé le professionnel que cet abattement s'appliquera de plein droit jusqu'à son terme.

76 - Obligations déclaratives - Le formulaire n°**2082-SD** doit être joint à la déclaration de BNC n° **2035-SD**, comportant notamment :

- les recettes de la période d'imposition, ramenées le cas échéant à 12 mois, et l'effectif salarié à la fin de la période d'imposition ;
- l'adresse et l'activité principale, le montant des bénéfices et le taux d'abattement qui leur est applicable ainsi que les modalités de répartition du bénéfice global ;
- le montant des dépenses versé au Fonds d'appui aux expérimentations en faveur des jeunes ;
Les professionnels qui ont bénéficié du dispositif au titre de la période d'imposition précédente doivent joindre à leur déclaration n° 2035-SD le reçu délivré par la Caisse des dépôts et consignations au titre des sommes versées au Fonds d'appui aux expérimentations en faveur des jeunes.
- la nature, le montant et les bénéficiaires des dépenses de formation réalisées au cours de la période d'imposition.

Les bénéficiaires de l'abattement doivent reporter en page 1 de la déclaration n° 2035-SD, le montant de celui-ci dans la case réservée à cet effet au cadre 3 de la "récapitulation des éléments d'imposition" "exonération et abattements" zones franches DOM -article 44 quaterdecies du CGI.

Remarque

Lorsque le professionnel ne relève pas du régime de la déclaration contrôlée, ces documents sont joints à la déclaration d'ensemble des revenus du contribuable.

C. - Zone de revitalisation rurale

77 - Deux régimes de faveur distincts s'appliquent dans les zones de revitalisation rurale :

- celui concernant les créations d'entreprises entre 2004 et 2010 ;
- et celui concernant les créations et reprises d'entreprises entre 2011 et 2020.

1° Création d'entreprises entre le 1er janvier 2004 et le 31 décembre 2010

78 - Création d'entreprises entre le 1er janvier 2004 et le 31 décembre 2010 - Un régime de faveur en matière d'imposition des bénéfices a été accordé aux créations d'activités non commerciales réalisées entre le 1er janvier 2004 et le 31 décembre 2010 dans les zones de revitalisation rurale (CGI, art. 44 sexies ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-10-10, § 560 et s., 3 juin 2015).

Il prévoit une exonération totale puis dégressive pendant 14 années.

79 - À compter du 1er janvier 2005, les ZRR comprennent les communes membres d'un établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre, incluses dans un arrondissement ou un canton caractérisé par une très faible (ou faible) densité de population et satisfaisant à l'un des trois critères socio-économiques suivants :

- déclin de la population ;
- déclin de la population active ;
- forte proportion d'emplois agricoles.

Une nouvelle liste des communes classées en **ZRR, applicable au 1er janvier 2009**, a été définie par un arrêté du 9 avril 2009. Ce texte a été complété par un arrêté du 30 décembre 2010 dont l'entrée en vigueur a été fixée au 1er janvier 2010. La liste des communes classées en ZRR depuis 2011 est identique à celle de 2010 (Arrêté 28 déc. 2011 ; Arrêté 4 déc. 2012).

- ▶ Le **zonage détaillé commune par commune** des ZRR peut également être consulté à l'adresse suivante : <http://www.territoires.gouv.fr/zonages>.

a) Conditions d'application

80 - Conditions tenant à l'entreprise - Les professionnels concernés sont ceux :

- relevant du régime de la **déclaration contrôlée**
- exerçant, individuellement ou dans le cadre d'une société de personnes, une **activité professionnelle**, c'est-à-dire l'ensemble des professions libérales ;
- lorsque l'activité est créée sous forme de société, son capital ne doit pas être détenu, directement ou indirectement, pour plus de 50 % par d'autres sociétés.

81 - Conditions tenant à l'implantation dans la ZRR - L'ensemble de l'activité et des moyens matériels et humains doit être implanté dans la ZRR.

La condition d'implantation exclusive en ZRR est réputée satisfaite lorsque le professionnel réalise au plus 15 % de ses recettes en dehors de la ZRR. Au-delà de 15 %, les bénéfices réalisés en dehors de la zone éligible sont imposables dans les conditions de droit commun à l'impôt sur le revenu.

Remarque

Il n'est pas prévu de tolérance pour les professionnels qui exercent une partie de leur activité hors zone comme c'est le cas pour le régime d'exonération applicable dans les zones franches urbaines.

82 - Condition tenant à l'activité - Les professionnels qui souhaitent bénéficier du régime d'exonération doivent procéder à la **création d'une activité libérale réellement nouvelle**.

Sont donc notamment exclues :

- ▶ les **reprises** d'activités préexistantes (rachat d'un cabinet déjà implanté dans une ZRR) ;
- ▶ les **transferts** d'activités préexistantes (simple transfert géographique d'un cabinet dans une ZRR) ;
- ▶ les **extensions** d'activités préexistantes (création d'un cabinet secondaire) ;
- ▶ ainsi que les opérations de **concentration** ou de **restructuration** d'activités préexistantes.

b) Modalités de calcul de l'exonération

83 - L'exonération s'applique aussi bien au bénéfice professionnel qu'aux plus-values à court terme et à long terme de l'activité libérale.

84 - Le régime de faveur consiste :

- ▶ en une **exonération totale** d'impôt jusqu'au terme du 59e mois suivant celui de la création de l'activité ;

► puis application d'un **abattement dégressif** :

- 60 % pour les bénéficiaires réalisés au cours des 5 premières périodes de 12 mois suivant le terme de la période d'exonération initiale de 5 ans ;
- 40 % pour les 6e et 7e périodes de 12 mois ;
- 20 % pour les 8e et 9e périodes de 12 mois.

2° Création et reprise d'entreprise entre le 1er janvier 2011 et le 31 décembre 2020

85 - Un dispositif d'exonération fiscale est institué en faveur des créations et des reprises d'entreprises implantées dans des zones de revitalisation rurale (ZRR) entre le 1er janvier 2011 et le 31 décembre 2020 et employant moins de 11 salariés (CGI art. 44 quindecies ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-70, 12 sept. 2012).

Le régime de faveur consiste dans une exonération totale puis dégressive du bénéfice professionnel sur 8 ans, ainsi qu'une exonération d'impôts locaux.

a) Conditions d'application

86 - Conditions tenant à l'effectif - L'entreprise doit employer moins de **11 salariés**.

Sont visés les salariés bénéficiant d'un **contrat de travail à durée indéterminée ou d'une durée d'au moins 6 mois** à la date de clôture du premier exercice et au cours de chaque exercice de la période d'application de l'exonération.

En cas de variation de l'effectif en cours d'exercice, le décompte est effectué en fonction de la durée de présence des salariés en cause pendant l'exercice (CGI, art. 44 quindecies, II, b).

Nouveau

Pour les exercices clos **avant le 31 décembre 2015**, la limite d'effectif était de moins de 10 (contre 11 pour les exercices clos à compter de cette date).

En outre, en cas de **dépassement de cette limite d'effectif**, l'exonération peut être maintenue temporairement. Ainsi, lorsque, au titre des exercices clos entre le 31 décembre 2015 et le 31 décembre 2018, une entreprise bénéficiant déjà de l'exonération constate, à la date de clôture de l'exercice, un dépassement de la limite, elle continue de bénéficier de l'exonération pour l'exercice au cours duquel ce dépassement est constaté ainsi que pour les deux exercices suivants (L. fin. 2016, n° 2015-1785, 29 déc. 2015, art. 15, I, 1° et VIII).

87 - Condition liée à l'implantation en ZRR - L'entreprise doit être implantée dans une telle que définie dans le régime précédent (voir [79](#)) jusqu'au 30 juin 2017.

Nouveau

De nouveaux critères de classement en ZRR liés uniquement à la densité et à la richesse des habitants sont définis (L. fin. rect. 2015, n° 2015-1786, 29 déc. 2015, art. 45). Ainsi, **à compter du 1er juillet 2017**, les communes membres d'un EPCI à fiscalité propre seront classées en ZRR si ce dernier satisfait aux conditions suivantes :

- sa densité de population est inférieure ou égale à la densité médiane nationale des EPCI à fiscalité propre métropolitains ;
- son revenu fiscal par unité de consommation médian est inférieur ou égal à la médiane des revenus médians par EPCI à fiscalité propre métropolitain.

Le classement des communes en ZRR, établi par arrêté ministériel, est révisé tous les 6 ans, au 1er janvier de l'année qui suit le renouvellement général des conseils communautaires (CGI, art. 1045 A, II).

En outre, la modification du périmètre d'un EPCI à fiscalité propre n'emporte d'effet sur le classement qu'à compter de cette révision.

88 - Opérations éligibles - Le dispositif s'applique à la fois aux entreprises créées en ZFR et aux reprises d'entreprises existantes en ZFR.

L'entreprise ne doit pas avoir été créée dans le cadre d'une **extension d'activités préexistantes**.

Certains opérations sont également exclues :

- ▶ créations et reprises d'activités dans des ZRR consécutives au **transfert d'une activité** précédemment exercée par un contribuable ayant bénéficié au titre d'une ou plusieurs des 5 années précédant celle du transfert (CGI, art. 44 quindecies, III, al. 1er) :
 - soit d'une prime d'aménagement du territoire,
 - soit du régime d'exonération applicable :
 - aux entreprises nouvelles dans certaines zones d'aménagement du territoire (CGI, art. 44 sexies).
Sont notamment visées les entreprises bénéficiant du précédent dispositif d'exonération en ZRR.
 - aux jeunes entreprises innovantes (CGI, art. 44 sexies A) ;
 - aux entreprises créées pour reprendre des entreprises en difficulté (CGI, art. 44 septies) ;
 - en zone franche urbaine (CGI, art. 44 octies A) ;
 - en Corse (CGI, art. 44 decies) ;
 - dans les pôles de compétitivité (CGI, art. 44 undecies) ;
 - dans les bassins d'emploi à redynamiser (CGI, art. 44 duodecies) ;
 - dans les zones de restructuration de la défense (CGI, art. 44 terdecies) ;
 - dans les zones franches outre-mer (CGI, art. 44 quaterdecies).
- ▶ Si le **cédant et son cercle familial** (conjoint, partenaire de PACS, leurs ascendants et descendants, frères et soeurs) détiennent ensemble, directement ou indirectement, plus de 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéficiaires sociaux de l'entité issue de la reprise.

89 - Option - Lorsqu'elle répond également aux conditions requises pour bénéficier des dispositions de l'un des régimes prévus aux articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 septies, 44 octies A, 44 duodecies, 44 terdecies, 44 quaterdecies, l'entreprise peut opter pour l'article 44 quindecies dans les **6 mois suivant le début d'activité**.

L'option est irrévocable et emporte renonciation définitive aux autres régimes (CGI, art. 44 quindecies, IV).

b) Exonérations prévues en ZRR

90 - Exonération d'impôt sur le revenu - Les entreprises éligibles bénéficient :

- d'une **exonération totale** des bénéfices réalisés au cours des 60 premiers mois d'activité,
- puis d'un **abattement dégressif** sur une durée de 36 mois s'élevant à respectivement 75 %, 50 % et 25 % sur les bénéfices réalisés au cours de chacune des 3 périodes de 12 mois suivantes.

91 - Exonération d'impôts locaux - Le dispositif ZFF octroie également une exonération temporaire d'impôts locaux (CFE, CVAE et taxe foncière sur les propriétés bâties) et de taxes pour frais de chambres de commerce et d'industrie et pour frais de chambres de métiers, pour la seule part revenant à la collectivité ou à l'organisme ayant pris une délibération en ce sens (CGI, art. 1465 A).

D. - Pôles de compétitivité

92 - Un régime d'exonération bénéficie aux entreprises implantées dans un pôle de compétitivité et participant à un **projet de recherche agréé au 16 novembre 2009** (CGI, art. 44 undecies ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-40, 5 févr. 2013)

Les professionnels libéraux répondant à ces deux conditions bénéficieront :

- de l'exonération totale d'impôt sur les bénéfices pour les résultats des 3 premiers exercices bénéficiaires,
- puis à hauteur de 50 % au titre des 2 exercices bénéficiaires suivants.

Les pôles de compétitivité sont constitués par le regroupement dans une zone géographique donnée d'entreprises, y compris de professionnels libéraux, consacrant dans un ou plusieurs domaines industriels tout ou partie de leur activité à la recherche et au développement, et d'organismes publics ou privés exerçant une activité identique et/ou complémentaire.

Dans le cadre de ces pôles de compétitivité, des projets de recherche et de développement coopératifs peuvent être agréés par les services de l'État en fonction de critères relatifs à la nature même de ces projets, à leur impact et aux modalités de leur financement. Ils seront conduits par l'association de plusieurs entreprises et d'au moins l'un des partenaires suivants :

- laboratoire public ou privé,
- établissement d'enseignement supérieur,
- ou organisme concourant aux transferts de technologies.

93 - Non cumul - Ce régime d'exonération n'est pas cumulable avec le bénéfice des exonérations applicables dans les **zones franches urbaines** (V. [45](#) et s.) ou en faveur des **jeunes entreprises innovantes** (V. [95](#) et s.).

94 - Option - Les professionnels libéraux concernés qui souhaiteraient bénéficier du dispositif d'exonération des pôles de compétitivité doivent exercer une option en ce sens dans les 7 premiers mois d'activité.

E. - Jeunes entreprises innovantes

95 - Les "jeunes entreprises innovantes" bénéficie d'un régime fiscal de faveur consistant dans une exonération totale puis partielle de leur bénéfice imposable (CGI, art. 44 sexies-0 A et art. 44 sexies A ; BOI-BIC-CHAMP-80-20-20, 12 sept. 2012).

Ce dispositif n'est pas cumulable avec celui de la ZFU (V. [45](#) et s.).

96 - Les titulaires de BNC peuvent bénéficier de dispositif, quel que soit leur régime d'imposition (déclaration contrôle ou régime micro-BNC) si :

- l'entreprise répond à la définition de la **PME communautaire** (effectif inférieur à 250 salariés et chiffre d'affaires inférieur à 50 millions d'euros ou total de l'actif brut inférieur à 43 millions d'euros) ;
- l'activité est exercée depuis **moins de 8 ans** ;
- l'entreprise a été créée **entre le 1er janvier 2004 et le 31 décembre 2016** ;
- et l'entreprise consacre au moins **15 %** de ses charges totales à des dépenses de recherche et de développement définies par l'article 244 quater B du CGI (dépenses éligibles au crédit d'impôt recherche).

Remarque

Les **rémunérations que se verse l'exploitant individuel** participant **directement et personnellement à des projets de R&D** ne peuvent en principe être retenues dans le calcul des 15% car ces rémunérations ne constituent pas des charges mais une modalité de répartition du résultat (cas des exploitants individuels ou des professionnels exerçant au sein d'une société de personnes relevant de l'impôt sur le revenu et n'ayant pas opté pour l'IS).

Toutefois l'administration a décidé d'apprécier avec souplesse le dispositif et d'admettre que la rémunération du professionnel libéral soit ajoutée au total des charges de l'entreprise pour une somme correspondant à une évaluation forfaitaire de cette rémunération à partir du salaire moyen annuel des cadres issu des données de l'INSEE.

Ce montant est majoré d'un coefficient représentatif de charges sociales de 1,35.

Cette rémunération forfaitaire sera ensuite plafonnée au montant du résultat que le professionnel s'est effectivement attribué (BOI-BIC-CHAMP-80-20-20-10, § 245, 29 août 2014).

97 - Exonération d'impôt sur le revenu - L'exonération d'impôt sur le revenu s'applique à hauteur de :

- l'intégralité du résultat de la première année d'imposition bénéficiaire, pendant une durée limitée à 12 mois ;
- 50 % du résultat de l'année bénéficiaire suivante, pendant une durée limitée à 12 mois

Pour plus de détails sur ce sujet : voir BOI-BIC-CHAMP-80-20-20-20, § 170 et s., 1er juill. 2015.

98 - Option - Le professionnel devra donc opter dans un délai de 9 mois suivant la date de son début d'activité. L'option est irrévocable.

99 - Obligations déclaratives - Le bénéficiaire exonéré doit être mentionné à la case CU (ligne 43) de l'annexe 2035-B-SD, dans le cadre 3 de la déclaration n° 2035-SD, puis reporté sur la déclaration n° 2042 C PRO ainsi que la plus-value à long terme ou la fraction de la plus-value exonérée.

F. - Jeunes artistes à la création plastique

100 - Les personnes physiques qui ont la qualité d'auteurs d'œuvres d'art bénéficient d'un **abattement de 50 %** jusqu'à 100 000 € de bénéfice imposable à l'impôt sur le revenu, au titre de la **première année d'activité et des 4 années suivantes** (CGI, art. 93, 9 ; BOI-BNC-SECT-20-30, 8 oct. 2012).

101 - Conditions d'application - L'abattement s'applique :

- aux activités **commencées à compter du 1er janvier 2006**
- et concerne les **créateurs** d'œuvres d'art plastique ou graphique.

Remarque

Sont donc exclus du bénéfice de l'abattement :

- les ayants droit ou le conjoint survivant de l'artiste,
- les personnes qui ont acquis à titre onéreux ou à titre gratuit les œuvres d'art.

102 - L'artiste doit être imposé selon le régime de la déclaration contrôlée, de plein droit ou sur option (V. [23 \[Présentation des régimes d'imposition\]](#) et s.).

103 - Le bénéfice de l'abattement n'est pas remis en cause si l'activité n'est **pas exercée à titre professionnel**.

En revanche, il ne s'applique pas en cas d'option pour l'application du régime d'imposition d'après le **bénéfice moyen** prévu à l'article 100 bis du CGI (V. [27](#)).

104 - Détermination de l'abattement - L'abattement s'applique aux bénéfices réalisés au cours de la première année d'activité et des 4 années suivantes.

Si, au cours de cette période de 5 ans, le professionnel ne peut bénéficier de l'abattement (application du régime déclaratif spécial ou option pour le régime prévu à l'article 100 bis du CGI par exemple : V. [27](#) et s.) ou qu'il cesse toute activité, le délai n'est pas prolongé.

105 - Peuvent bénéficier de l'abattement :

- les revenus provenant de la **cession des œuvres d'art** concernées ;
- ceux réalisés à l'occasion de la **cession** ou de l'**exploitation des droits patrimoniaux** reconnus par la loi sur ces mêmes oeuvres ;
- les sommes reçues en **substitution ou dédommagement** de ces revenus, à la suite d'un sinistre notamment ;
- si l'activité artistique est exercée à titre non professionnel, les déficits éventuels ne sont pas déductibles du revenu professionnel ni du revenu global, mais sont imputables sur les bénéfices tirés d'activités semblables durant la même année ou sur les six années suivantes ;

106 - L'abattement de 50% s'applique jusqu'à 100 000 € de bénéfice imposable.

- ▶ La quote-part de bénéfice qui excède ce montant reste imposable en totalité.

Le montant de l'abattement ne peut donc excéder 50 000 € par an. La fraction du plafond de 50 000 € qui n'aurait pas été utilisée au titre d'une année ne peut être reportée sur les années suivantes.

107 - Obligations déclaratives - L'artiste plasticien qui bénéficie de l'abattement doit le mentionner sur sa déclaration des revenus non commerciaux n°**2035-B-SD, case CO** (ligne 43 "Divers à déduire") (V. [8 \[Détermination du résultat\]](#)).

Sociétés de personnes

I. - Principes d'imposition

A. - Sociétés concernées

1 - Les sociétés de personnes dont il est question ici sont celles mentionnées aux articles 8 et 8 ter du CGI, et notamment pour les professions libérales et non commerciales :

- ▶ les **sociétés en nom collectif** ;
- ▶ les **sociétés en commandite simple**
 - pour la part de bénéfices revenant aux commandités ;
- ▶ les entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée (**EURL**) dont l'associé unique est une personne physique ;
- ▶ les **sociétés civiles** mentionnées au 1° de l'article 8 du CGI ;
- ▶ les **sociétés civiles professionnelles** ;
- ▶ les groupements d'intérêt économique (**GIE**) (CGI, art. 239 quater I) ;
- ▶ les **sociétés en participation**
 - pour la part des bénéfices sociaux correspondant aux droits des participants indéfiniment responsables et dont l'identité a été révélée à l'Administration ;
- ▶ les **sociétés de fait** ;
 - lorsque leurs associés sont connus de l'Administration et indéfiniment responsables,
 - les bénéfices sont imposés selon les règles prévues pour les sociétés en participation en application des articles 238 bis L et 238 bis M du CGI.

1° Précisions concernant les EIRL

2 - Le statut d'entrepreneur individuel à responsabilité limitée (**EIRL**) peut également être adopté par les professionnels.

L'EIRL permet d'affecter à son activité professionnelle un patrimoine dit « patrimoine d'affectation » séparé de son patrimoine personnel (C. com., art. L. 526-6) par le dépôt d'une simple déclaration effectué à un registre spécial tenu au greffe du tribunal de commerce (C. com., art. L. 526-7).

D'un point de vue fiscal, l'EIRL est soumise à l'impôt sur le revenu au titre des BNC selon le régime du déclaratif spécial ou le régime de la déclaration contrôlée, sauf option pour l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 1655 sexies ; BOI-BIC-CHAMP-70-30, 12 sept. 2012).

2° Précisions concernant les sociétés de fait

3 - L'existence d'une société de fait suppose cumulativement que les associés de fait participent :

- aux apports (qu'il s'agisse d'apports en capital ou en industrie) ;
- à la gestion (c'est-à-dire à la direction et au contrôle de l'entreprise) ;
- aux résultats (qu'ils soient bénéficiaires ou déficitaires).

4 - **Cabinet de groupe** - Les **cabinets de groupe** peuvent être requalifiés en société de fait par l'administration.

Les cabinets de groupe ont pour objet de permettre aux participants de réduire le montant de leurs dépenses par le biais d'une utilisation en commun de matériels et de locaux professionnels.

En principe, les membres de ces cabinets sont censés exercer leur profession à titre individuel et sont ainsi imposables en leur nom personnel.

La société de fait sera en revanche constituée entre eux lorsque le contrat de groupe ou d'association prévoit la **répartition entre les membres**, selon des règles déterminées au contrat, **des recettes réalisées par ceux-ci dans le cadre de l'association**.

Dans cette hypothèse, les intéressés ne perçoivent plus seulement des rémunérations constituant la contrepartie effective de leur propre activité, mais une part du produit d'une exploitation commune.

Lorsque le contrat prévoit une **simple égalisation des recettes** portant sur une très faible proportion des honoraires, l'Administration admet qu'il n'est pas constitutif d'une société de fait, condition considérée comme remplie lorsque la clause d'égalisation porte sur une fraction n'excédant pas **10 % des honoraires** perçus par chacun des membres du groupe ou de l'association (BOI-BNC-DECLA-10-10, § 320, 12 sept. 2012).

La clause d'égalisation partielle des recettes doit être prévue dans le contrat de groupe pour être opposable à l'administration.

Remarque

Enfin, chacun des membres de l'association doit joindre à sa déclaration n° 2035-SD une note indiquant les modalités de cette répartition, pour permettre le contrôle de l'application de la disposition (BOI-BNC-DECLA-10-10, § 330, 12 sept. 2012).

5 - Société entre époux - Il existe une société de fait entre époux lorsqu'il est établi que chacun participe à la direction ou au contrôle de l'affaire, ainsi qu'aux bénéfices et aux pertes.

En revanche, lorsque chaque époux dispose d'une clientèle distincte et demeure autonome dans la gestion de son affaire, l'Administration considère que la société de fait n'est pas établie.

L'existence de dépenses communes (immobilisations, électricité, chauffage, loyers) ne constitue pas une présomption de l'existence d'une société de fait (BOI-BNC-SECT-70, § 60, 12 sept. 2012).

B. - Régime d'imposition des sociétés de personnes

6 - Les sociétés de personnes exerçant une activité non commerciale sont obligatoirement soumises au régime de la déclaration contrôlée, dès lors qu'elles sont exclues du régime micro-BNC (CGI, art. 103).

Les obligations comptables imposées aux sociétés civiles et à leurs membres sont en effet incompatibles avec le régime micro-BNC (absence de tenue de livres comptables, simple livre de recettes)

II. - Résultat fiscal de la société et imposition des associés

A. - Détermination du résultat fiscal de la société

7 - Le **bénéfice des sociétés de personnes** doit être déterminé, dans tous les cas, selon les règles d'assiette prévues pour les exploitants individuels prévues aux articles 93 et suivants du Code Général des Impôts (CGI, art. 60).

8 - Le résultat fiscal est déterminé au niveau de la société.

Sont pris en compte les **frais directement liés à l'exercice de l'activité sociale** et incombant normalement à la société (frais de visite de la clientèle, amortissement et assurance des véhicules sociaux).

Corrélativement, les remboursements, par la société, de frais engagés pour son compte par ses membres n'ont pas à être ajoutés à la quote-part du bénéfice social revenant à chaque associé.

9 - La rémunération allouée aux associés et les intérêts qui leur sont servis ne sont pas déductibles des recettes (il s'agit d'un prélèvement sur le résultat, et non d'une dépenses nécessitée par l'exercice de l'activité).

10 - Le patrimoine professionnel de la société de personnes obéit aux mêmes règles que celles prévues pour les exploitants individuels (V. (*Composition du patrimoine professionnel*)).

En découlent les mêmes règles d'amortissement et d'imposition des plus-values, sauf particularités qui seront signalées ci-après.

B. - Répartition du résultat au 31 décembre entre les associés

1° Règles de répartition

11 - Les **associés des sociétés de personnes** sont personnellement soumis à l'impôt sur le revenu sur la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société (CGI, art. 8 ter).

Ces bénéfices sont obligatoirement imposés selon le régime de la **déclaration contrôlée**, quel que soit le montant des recettes réalisées par la société.

Lorsque l'associé ou le membre du groupement exerce par ailleurs, à titre personnel, une activité libérale, il convient de tenir compte, en principe, non seulement des recettes réalisées par celui-ci à titre personnel, mais également de la part qui lui revient dans celles de la société ou du groupement pour déterminer le régime d'imposition applicable à ce contribuable (V. 1 [Présentation des régimes d'imposition]).

12 -

Remarque

La répartition entre les associés des bénéfices réalisés par la société est, en principe, fixée par les statuts et n'est **pas nécessairement effectuée en proportion des droits** des intéressés dans le capital social. À défaut de clauses statutaires spéciales, les bénéfices sont répartis par parts égales entre les associés.

13 - La part des bénéfices doit être regardée comme étant acquise dès la clôture de chaque exercice.

- ▶ La répartition est faite entre les **seuls associés présents** au 31 décembre de l'année d'imposition, y compris lorsque l'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile.
- ▶ En cas de **transmission ou rachat des droits d'un associé** en cours d'année, ce principe n'est pas remis en cause, l'associé imposable sur la quote-part de bénéfice de la société de personnes est l'associé présent au 31 décembre de l'année d'imposition et pour l'année entière.

Remarque

Cette règle souffre une exception en cas de transmission de parts sociales.

Les sociétés qui exercent une activité professionnelle non commerciale et qui relèvent de l'impôt sur le revenu peuvent déterminer, **sur option, un résultat fiscal intermédiaire** en cas de transmission ou de rachat des droits d'un associé personne physique (CGI, art. 93 B ; BOI-BNCSECT-80, § 100 et s., 28 avr. 2014). Ce résultat intermédiaire tient compte des plus et moins-values.

L'option est établie sur papier libre et signée conjointement par l'associé sortant (ou les ayants cause de l'associé décédé) et par les bénéficiaires de la transmission (ou par les associés présents dans la société à la date du rachat des titres par la société). Elle doit être adressée dans les **60 jours de la transmission**.

Le résultat réalisé par la société jusqu'à la date de la transmission est déterminé sur la déclaration n° 2035-SD et la part revenant à l'associé sortant est inscrite sur le formulaire afférent à la répartition du résultat fiscal entre les associés (n° **2035-AS-SD** ou tableau III, page 3 de la déclaration n° **2035-SD**).

- ▶ L'**associé sortant** fait l'objet d'une **imposition immédiate** (si la transmission résulte du décès de l'associé, l'imposition est établie au nom du défunt). L'imposition vient en déduction du montant de l'impôt sur le revenu établi ultérieurement à raison de l'ensemble des revenus réalisés au cours de l'année de la transmission ou du rachat.

Dans les 60 jours de la transmission, l'associé sortant doit déclarer à l'impôt sur le revenu la part de résultat lui revenant sur l'imprimé n° 2042 C PRO et joindre une copie de la demande d'option, ainsi qu'une note établie sur papier libre mentionnant le détail de la détermination de la part du résultat de la société imposable à son nom.

- ▶ Le **bénéficiaire de la transmission** des titres est imposable sur la part correspondant à ses droits dans le bénéfice social de l'année d'imposition, diminuée de la part du résultat imposée au nom de l'associé sortant.
- ▶ Les **autres associés** sont imposables dans les conditions de droit commun à raison de la part leur revenant dans les résultats réalisés par la société au 31 décembre (BOIBNC-SECT-80, § 300, 28 avr. 2014).

Ils doivent joindre à leur déclaration de revenus n° 2042 C PRO une note établie sur papier libre mentionnant le détail de la détermination de la part du résultat de la société imposable à leur nom

2° Prise en compte des dépenses professionnelles individuelles

14 - Les droits qu'un professionnel a dans le capital d'une société de personne relevant de l'impôt sur le revenu et dans laquelle il exerce son activité, sont des **biens professionnels par nature affectés à l'exercice de la profession** (CGI, art. 151 nonies, I).

15 - Nature des dépenses déductibles - Le professionnel peut donc **déduire de sa quote-part** dans les résultats de la société :

- ▶ les **intérêts des emprunts** qu'il a contractés pour acquérir les parts sociales, ou pour acquérir des biens qu'il a ensuite apportés à la société (à la constitution ou lors d'une augmentation de capital) ;
- ▶ les **frais exposés pour la souscription ou l'acquisition** de droits sociaux, à l'exclusion de ceux qui constituent un élément du coût d'acquisition de ces droits ;
 - Il s'agit des frais d'actes et d'enregistrement, des frais de notaire, droits d'enregistrement, commissions et honoraires versés.
- ▶ les **frais professionnels** dont il a supporté la charge à la triple condition :
 - qu'ils lui incombent personnellement ;
 -

qu'ils aient le caractère de dépenses déductibles dans le cadre d'une entreprise individuelle (cotisations sociales personnelles, frais de transport domicile / travail - V. 17, sur les frais de véhicules)

- qu'ils n'aient pas déjà été pris en compte lors de la détermination du bénéfice social.

16 - Modalités de paiement des dépenses - Les dépenses professionnelles individuelles peuvent être acquittées de différentes manières :

- ▶ **lorsqu'elles sont payées par l'associé lui-même**, directement ou par l'intermédiaire de son compte courant dans la société, le bénéfice social n'est pas affecté par le paiement de ces charges qui sont alors directement déductibles de la part du bénéfice qui lui est attribuée ;
- ▶ **lorsqu'elles sont prises en charge par la société pour le compte de l'associé**, cette prise en charge constitue un complément de rémunération, auquel cas ces dépenses doivent être ajoutées à la quote-part du bénéfice comptable correspondant aux droits de l'associé ; dans ce cas, les dépenses concernées sont déductibles de la quote-part imposable des bénéfices de l'associé (BOI-BNC-SECT-70-10-10, § 160, 12 sept. 2012).

a) Particularités concernant les frais de véhicules

17 - Le barème kilométrique BNC ou le barème carburant BIC (V. Dépenses professionnelles, §58) s'applique également aux sociétés de personnes qui exercent une activité relevant de la catégorie des BNC.

Dans cette hypothèse, le mode de prise en compte des frais doit être identique pour tous les véhicules utilisés pour l'exercice de l'activité sociale (il n'est pas possible pour chaque associé d'opter pour le mode d'évaluation qu'il préfère), que ces véhicules appartiennent à la société ou aux associés, et pour l'ensemble des dépenses afférentes à ces véhicules.

Important

Ainsi, le mode retenu par la société de personne s'impose :

- aux frais engagés directement par la société avec ses véhicules,
- aux frais engagés par les associés avec leurs véhicules pour le compte de la société
- et aux frais professionnels de véhicule qui incombent personnellement à chacun des associés qui sont, à ce titre, déductibles de leur quote-part de bénéfice.

18 - La méthode de prise en compte des frais de véhicule est le suivant.

En vue d'établir un calcul correct des frais de voiture déductibles et de procéder à leur répartition équitable, il convient :

- d'appliquer le barème à la totalité de la distance parcourue avec le véhicule personnel de l'associé ;
- puis de répartir ces frais au prorata de la distance parcourue
 - d'une part, pour effectuer les déplacements auprès de la clientèle
 - et d'autre part, pour effectuer les déplacements domicile-lieu de travail propres à chaque associé.

Exemple

Pour un parcours professionnel total de 6 000 km avec un véhicule de 6 CV dont 4 500 km pour les déplacements en clientèle et 1 500 km pour les déplacements domicile-lieu de travail (au vu du barème applicable aux revenus de 2015) :

- $1\,244 + (6\,000 \times 0,32) = 3\,164 \text{ €}$;
- $3\,164 \text{ €} \times (4\,500 / 6\,000) = 2\,373 \text{ €}$ déductibles au niveau du bénéfice non commercial de la société au titre des déplacements en clientèle ;
- $3\,164 \text{ €} \times (1\,500 / 6\,000) = 791 \text{ €}$ déductibles au niveau de la quote-part de bénéfice de l'associé au titre des déplacements domicile-lieu de travail.

III. - Déclarations fiscales à souscrire

A. - Déclaration 2035-SD

19 - Lorsque l'activité non commerciale est exercée au sein d'une société de personnes (société civile professionnelle, par exemple), la déclaration n° 2035-SD (et ses annexes n° 2035-A-SD et 2035-B-SD) est à produire par la société et non par chaque associé.

La société doit également déclarer les comptes bancaires ouverts, utilisés ou clos à l'étranger retraçant des opérations à caractère privé ou professionnel.

Cette déclaration (n° 3916), datée et signée, ou établie sur papier libre, doit être jointe à la déclaration de résultats (CGI, art. 1649 quater A).

20 - Les sociétés et groupements d'exercice comprenant moins de 9 associés ne sont plus tenus de souscrire une annexe n° 2035-AS-SD. Ces sociétés peuvent utiliser le cadre III figurant en page 3 de la déclaration n° 2035-SD.

En revanche les sociétés et groupements comprenant 9 associés et plus continuent de souscrire une annexe n° 2035-AS-SD.

Sur l'annexe n° 2035-A-SD, la case AV doit être cochée et le nombre d'associés doit être mentionné.

21 - Le résultat fiscal de la société est déterminé page **2035-B-SD** (ligne CP ou CR) et reporté en page 1 de la déclaration dans le cadre récapitulatif des éléments d'imposition.

Le bénéfice ou le déficit, et, le cas échéant, la plus-value à long terme réalisée sont ensuite répartis entre les associés dans le **tableau III en page 3 de la déclaration n° 2035-SD**.

La société peut mentionner dans la colonne « **charges professionnelles individuelles** », le total des dépenses personnelles supportées par chaque associé, dès lors qu'elles n'ont pas déjà été prises en charge au niveau du résultat social. Cette mention est facultative.

Le tableau permet de déterminer le résultat fiscal net de chaque associé dans la colonne « montant net » à reporter sur sa déclaration n° **2042 C PRO**.

22 - Déclaration 2035-SD - Cadre 3 - Tableau de répartition du résultat entre les associés :

DIRECTION GÉNÉRALE DES
FINANCES PUBLIQUES
cerfa
10299*15



2035-AS-SD
(02-2016)
(1)

IMPÔT SUR LE REVENU
REVENUS NON COMMERCIAUX
Régime de la déclaration contrôlée
ANNEXE À LA DÉCLARATION N°2035
RÉSERVÉE AUX SOCIÉTÉS, AUX ASSOCIATIONS ET AUX GROUPEMENTS

N° SIRET

Dénomination :

Adresse professionnelle :

Code postal : Ville :

RENSEIGNEMENTS RELATIFS À L'ANNÉE : 20 OU À LA PÉRIODE DU AU

REPARTITION DES RESULTATS ENTRE LES ASSOCIES (Tableau réservé aux sociétés)					
Nom, prénom, domicile des associés	Parts dans les résultats en %	Répartition			De la plus-value nette à long terme
		du résultat fiscal			
		Quote-part du résultat	Charges professionnelles individuelles	Montant net	
Report des totaux de l'annexe précédente					
Totaux de l'annexe →					
À <input type="text"/> le <input type="text"/>					
Nom et qualité du signataire <input type="text"/>					
Signature <input type="text"/>					

(1) Il convient de numéroter chaque tableau en haut et à gauche de la case prévue à cet effet et de porter le nombre total de tableaux n°... souscrits en bas à droite de cette même case.

Les dispositions des articles 39 et 40 de la loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés, modifiée par la loi n° 2004-801 du 6 août 2004, garantissent les droits des personnes physiques à l'égard des traitements des données à caractère personnel.

La charte du contribuable : des relations entre l'administration fiscale et le contribuable basées sur les principes de simplicité, de respect et d'équité. Disponible sur www.impots.gouv.fr et auprès de votre service des impôts



B. - État détaillé des charges professionnelles individuelles des associés

24 - L'Administration a indiqué que l'associé qui exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société de personnes n'exploite pas individuellement une entreprise distincte de la société et n'est pas soumis aux obligations comptables et déclaratives auxquelles sont tenus les exploitants individuels (Compte rendu d'une réunion du comité fiscal de la Mission d'organisation administrative (MOA) du 3 avril 1997).

Elle considère qu'une note détaillant les frais professionnels des associés jointe à leur déclaration n° 2042 C PRO permet de justifier le résultat net imposable mentionné sur cette déclaration.

25 - Lorsque l'associé exerce parallèlement une activité professionnelle à titre individuel, il doit souscrire à son nom personnel une déclaration n° 2035-SD pour cette activité.

Il reporte ainsi sur sa déclaration n° 2042 C PRO la quote-part du résultat social lui revenant, diminuée des frais professionnels venant en déduction (dont le détail est à annexer comme indiqué ci-dessus) et il y ajoute le résultat fiscal de son activité individuelle déterminé sur sa déclaration n° 2035-SD individuelle.

Important

L'associé doit adhérer personnellement à une association agréée s'il veut éviter la majoration de son bénéfice individuel de 25 %.

C. - Déclarations n°2035-F-SD et n°2035-G-SD

26 - Les sociétés de personnes sont soumises à l'obligation de souscrire deux annexes supplémentaires à la déclaration 2035-SD présentant les participations de la société dans d'autres sociétés, et les liens capitalistiques de la société elle-même.

27 - Le tableau n° 2035-F-SD indique l'identification des associés, personnes morales et personnes physiques, de la société ainsi que le nombre de parts détenues.

Le tableau n° 2035-G-SD indique l'identification des filiales et participations dont la société détient au moins 10 % du capital.

IV. - Mesures spécifiques en matière de plus-values

28 - Nous ne ferons ici que recenser les mesures particulières concernant les plus-values professionnelles impliquant des sociétés de personnes.

A. - Report d'imposition des plus-values d'apport en société d'une activité individuelle

29 - La transformation d'une entreprise individuelle en société entraîne la taxation immédiate des plus-values constatées à l'occasion de la réalisation de l'apport et cette imposition est de nature à faire obstacle à la réalisation de l'opération.

Pour remédier à cette situation, l'article 151 octies du CGI prévoit un mécanisme qui permet d'éviter l'imposition immédiate des plus-values constatées du fait de l'apport en société des éléments de l'actif affectés à une activité professionnelle exercée à titre individuel.

B. - Report d'imposition des plus-values d'apport ou d'échange réalisées par une SCP

30 - L'article 151 octies A, I du CGI prévoit un dispositif optionnel de report d'imposition des plus-values constatées par une SCP à l'occasion de l'apport de ses éléments d'actif à une autre société, qui sont imposables au nom de ses associés en application de l'article 8 ter du CGI (BOI-BNC-SECT-70-10-20-10, § 30, 20 mars 2015).

C. - Plus-values résultant de la transmission à titre gratuit de parts sociales

31 - L'article 151 nonies II du CGI prévoit un report d'imposition en faveur des plus-values réalisées à l'occasion de la transmission à titre gratuit de leurs parts par les associés de sociétés de personnes qui exercent leur activité professionnelle au sein de la société.

D. - Report d'imposition des plus-values d'apport de titres en société par les professionnels exerçant à titre individuel

32 - Les exploitants individuels titulaires de revenus professionnels imposés dans la catégorie des BNC peuvent bénéficier, sous certaines conditions, d'un régime de report d'imposition des plus-values réalisées à l'occasion de l'apport à une société de titres inscrits au registre des immobilisations et des amortissements (CGI, art. 151 octies B)

E. - Report d'imposition des plus-values d'apport de titres en société par des associés de sociétés de personnes

33 - Un report d'imposition est également applicable, sous certaines conditions, à l'apport de l'intégralité des droits ou parts de la société de personnes dans laquelle le contribuable exerce son activité professionnelle (CGI, art. 151 nonies, IV bis).

F. - Neutralisation fiscale des transformations de SCP en associations d'avocats à responsabilité professionnelle individuelle (AARPI)

34 - Un régime de neutralité fiscale est prévu pour la transformation d'une SCP en association d'avocats à responsabilité professionnelle individuelle (AARPI) (CGI, art. 151 octies C et art. 749 B ; BOI-BNC-SECT-70-50-20, 12 sept. 2012)

Déclaration 2042 C PRO - Régime micro-BNC

Sources :

CGI, art. 102 ter

I. - Généralités

1 - Les contribuables qui relèvent du régime déclaratif spécial dit "micro-BNC" sont soumis à des obligations comptables simplifiées et sont dispensés du dépôt d'une déclaration n° 2035-SD.

Concernant les conditions d'application ainsi que les modalités de l'option pour le régime de la déclaration contrôlée : V. (*Présentation des régimes d'imposition*).

2 - Les professionnels relevant de ce régime doivent être en mesure de présenter un **détail journalier des recettes professionnelles** (CGI, art. 102 ter, 4).

Ce document qui n'est soumis à aucun formalisme particulier.

Lorsqu'il est tenu par un contribuable non adhérent d'une association de gestion agréée, ce document comporte, quelle que soit la profession exercée, l'identité déclarée par le client ainsi que le montant, la date et la forme du versement des honoraires.

Cette règle comporte une double atténuation :

- les **recettes d'un montant unitaire inférieur à 76 €** peuvent être comptabilisées globalement en fin de journée (BOI-CF-CPF-10, § 190, 21 oct. 2013)
- et les **personnes tenues au secret professionnel** peuvent mentionner en lieu et place de l'identité des clients : soit une référence à un document annexe permettant de retrouver l'identité du client, à la condition que l'administration ait accès à ce document, soit le nom du client, dans la mesure où son identité complète (nom, prénom usuel et adresse) figure dans un fichier couvert par le secret professionnel (BOI-BNC-DECLA-10-20, § 280, 12 sept. 2012).

3 - Les assujettis à la TVA qui bénéficient de la **franchise en base de TVA** doivent tenir un registre récapitulé par année, présentant le détail de leurs achats de biens et de services et un livre journal, servi au jour le jour, présentant le détail de leurs recettes professionnelles, ces documents devant être appuyés des factures et de toutes autres pièces justificatives.

II. - Détermination du résultat imposable

4 - Le résultat imposable est calculé de manière forfaitaire, avant prise en compte des plus-values ou moins-values professionnelles qui restent soumises aux règles d'imposition de droit commun (CGI, art. 102 ter, 1).

A. - Déclaration des recettes

5 - Les contribuables portent directement le montant de leurs recettes hors taxes à la rubrique prévue à cet effet sur la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 C PRO (V. 11 et s., ci-après).

Le montant des recettes à déclarer n'inclut pas :

- les débours ;
- les sommes qui ne font que transiter chez le professionnel sans donner lieu à un encaissement effectif ;
- les rétrocessions d'honoraires à des confrères (CGI, art. 240) ;
- et les plus-values de cession d'éléments d'actif ou de transfert de clientèle.

B. - Abattement pour frais

6 - Une déduction forfaitaire pour frais professionnels est appliquée lors du traitement informatique par l'administration sur le montant des recettes déclarées.

Pour l'imposition des revenus de 2015, le bénéfice est égal au montant des recettes hors taxes diminué d'un **abattement de 34 %** qui ne peut pas être inférieur à 305 €.

Cet abattement est réputé tenir compte de toutes les charges, y compris les cotisations sociales et les

amortissements des biens affectés au patrimoine professionnel.

Aucune autre déduction n'est donc possible.

7 - En cas de **premier dépassement de la limite de 32 900 €**, au cours d'une année ou deux années consécutives, l'abattement de 34 % n'est pas plafonné (BOI-BNC-DECLA-20-10, § 340, 12 sept. 2012).

C. - Patrimoine professionnel

8 - L'actif professionnel des contribuables placés sous le régime déclaratif spécial est défini dans les mêmes conditions que celles prévues pour le régime de la déclaration contrôlée (voir fiche patrimoine professionnel guide 2035).

La jurisprudence distingue :

- les biens affectés par nature à l'exercice de la profession (la clientèle, le droit au bail, le matériel spécifiques),
- les biens non affectés par nature à l'exercice de la profession, mais utilisés dans le cadre de celle-ci,
- les biens non utilisés pour l'exercice de la profession.

Pour plus de précisions sur la définition du patrimoine professionnel, V. (*Composition du patrimoine professionnel*).

Remarque

L'Administration n'apporte aucune précision sur les règles de forme à observer pour affecter une immobilisation au patrimoine professionnel dès lors que les contribuables soumis au régime micro-BNC ne sont pas astreints à la tenue d'un registre des immobilisations et des amortissements.

D. - Régime des plus-values et moins-values professionnelles

9 - Les plus-values et moins-values sont déterminées et déclarées dans les conditions de droit commun (voir (*Plus-values et moins-values professionnelles*)).

Pour la détermination des plus-values sur éléments d'actif amortissables, l'abattement forfaitaire pour frais de 34 % est réputé tenir compte des amortissements pratiqués selon le mode linéaire.

Important

La valeur d'origine à prendre en compte pour le calcul de la plus-value doit dès lors être diminuée du montant de l'amortissement théorique recalculé selon le mode linéaire.

III. - Obligations déclaratives

10 - Les contribuables relevant du régime micro-BNC sont dispensés de produire une déclaration professionnelle spécifique n°2035-SD.

Ils doivent uniquement souscrire une déclaration **n°2042 C PRO** auprès du centre des impôts dont dépend leur domicile personnel.

En cas de **cession ou de cessation d'activité en cours d'année**, la déclaration doit être déposée dans un délai de 60 jours.

A. - Déclaration n°2042 C PRO

11 - L'imprimé n° 2042 C PRO est organisé autour de deux rubriques.

12 - "Revenus non commerciaux professionnels", "Régime déclaratif spécial ou micro-BNC" -

Il convient de mentionner dans cette rubrique le montant :

- ▶ des recettes annuelles hors taxes ;
- ▶ des plus-values nettes à court terme ;
- ▶ des plus-values de cessions taxables à 16 % ;
- ▶ des moins-values à long terme ;
- ▶ des moins-values à court terme du foyer.

13 - "Revenus non commerciaux non professionnels", "Régime déclaratif spécial ou micro-BNC" -

Remarque

Lorsque le contribuable est **associé d'une société civile de moyens (SCM)** et relève par ailleurs pour son activité professionnelle du régime micro-BNC, la fraction du bénéfice ou du déficit social de la société n'est pas prise en compte pour la détermination du montant des recettes imposables selon le régime déclaratif spécial.

Cette fraction doit être déclarée distinctement sous la rubrique « Revenus non commerciaux professionnels », « Régime de la déclaration contrôlée ».

B. - Plus-values professionnelles

14 - Sauf exercice d'une activité depuis moins de 5 ans, les plus-values professionnelles sont généralement exonérées en application de l'article 151 septies du CGI (elles peuvent aussi l'être en application des régimes d'exonération prévus aux articles 151 septies A, 151 septies B et 238 quinquies du CGI).

Pour une étude complète du régime des plus-values professionnelles, voir (*Plus-values et moins-values professionnelles*).

Seules les **plus-values imposables** doivent être indiquées sur la déclaration 2042 C PRO, à l'exclusion des plus-values professionnelles bénéficiant de l'un des régimes d'exonération.

IV. - ANNEXES - Déclaration 2042 C PRO

15 - Déclaration 2042 C PRO

2042 C PRO

 N°11222 * 17

DÉCLARATION COMPLÉMENTAIRE
REVENUS 2014

PROFESSIONS NON SALARIÉES

14

DIRECTION GÉNÉRALE
 DES FINANCES PUBLIQUES

Nom

Prénom

Adresse

REVENUS ET PLUS-VALUES DES PROFESSIONS NON SALARIÉES

IDENTIFICATION DES PERSONNES EXERÇANT UNE ACTIVITÉ NON SALARIÉE ► À COMPLÉTER OBLIGATOIREMENT

Nom de l'exploitant
 Prénom
 Adresse d'exploitation

 N° Siret
 Nature des revenus BA BIC BNC
 Régime d'imposition..... RÉEL MICRO FORFAIT
 AUTO-ENTREPRENEUR AUTO-ENTREPRENEUR

Date en cas de cession ou cessation en 2014..... 2 0 1 4

AUTO-ENTREPRENEUR AYANT OPTÉ POUR LE VERSEMENT LIBÉRATOIRE DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

	DÉCLARANT 1	DÉCLARANT 2	PERSONNE À CHARGE
Revenus industriels et commerciaux			
<i>Chiffre d'affaires brut</i>			
Ventes de marchandises et assimilées.....	STA <input type="text"/>	SUA <input type="text"/>	SVA <input type="text"/>
Prestations de services et locations meublées.....	STB <input type="text"/>	SUB <input type="text"/>	SVB <input type="text"/>
Revenus non commerciaux			
Recettes brutes.....	STE <input type="text"/>	SUE <input type="text"/>	SVE <input type="text"/>

REVENUS AGRICOLES

Régime du forfait

Revenus exonérés..... SHN SIN SJN
 Revenus imposables..... SHO SIO SJO
si votre forfait n'est pas fixé, cochez la case COCHEZ COCHEZ COCHEZ
 Revenus des exploitants forestiers..... SHD SID SJD
 Plus-values à court terme..... SHW SIW SJW
 Plus-values de cession taxables à 16%..... SHX SIX SJX

Régime du bénéfice réel

	CGA DU VESLEUR		SANS		CGA DU VESLEUR		SANS		CGA DU VESLEUR		SANS	
Revenus exonérés.....	SHB	SHH	SIB	SIH	SJB	SJH	SJB	SJH	SJB	SJH	SJB	SJH
Revenus imposables : cas général, moyenne triennale.....	SHC	SHI	SIC	SIJ	SJC	SJI	SJC	SJI	SJC	SJI	SJC	SJI
Jeunes agriculteurs: abattement 50% ou 100%.....	SHM	SHZ	SIM	SIZ	SJM	SJZ	SJM	SJZ	SJM	SJZ	SJM	SJZ
Déficits.....	SHF	SHL	SIF	SIL	SJF	SJL	SJF	SJL	SJF	SJL	SJF	SJL
Plus-values de cession taxables à 16%.....	SHE <input type="text"/>		SIE <input type="text"/>		SJE <input type="text"/>							

Déficits des années antérieures non encore déduits : 2008 5QF 2009 5QG 2010 5QN 2011 5QO 2012 5QP 2013 5QQ

SIGNATURE DU OU DES DÉCLARANTS

À _____ Le _____

AUTRES REVENUS INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX NON PROFESSIONNELS (SUITE)						
	DÉCLARANT 1		DÉCLARANT 2		PERSONNE À CHARGE	
	CGA OU VISITEUR	SANS	CGA OU VISITEUR	SANS	CGA OU VISITEUR	SANS
Régime du bénéfice réel						
Revenus exonérés.....	SNB	SNH	SOB	SOH	SPB	SPH
Revenus imposables.....	SNC	SNI	SOC	SOI	SPC	SPI
Déficits.....	SNF	SNI	SOF	SOL	SPF	SPL
Plus-values de cession taxables à 16 %.....	SNE		SOE		SPE	
	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Déficits des années antérieures non encore déduits...	SRN	SRO	SRP	SRQ	SRR	SRW
REVENUS NON COMMERCIAUX PROFESSIONNELS						
Régime déclaratif spécial ou micro BNC						
Revenus nets exonérés.....	SHP		SIP		SJP	
Revenus imposables.....	SHQ		SIQ		SJQ	
<i>Recettes brutes sans déduction aucun abattement</i>						
Plus-values nettes à court terme.....	SHV		SIV		SJV	
Plus-values de cession taxables à 16 %.....	SHR		SIR		SJR	
Moins-values à long terme.....	SHS		SIS		SJS	
Moins-values nettes à court terme.....	SKZ		SLZ		SMZ	
Régime de la déclaration contrôlée	AA OU VISITEUR	SANS	AA OU VISITEUR	SANS	AA OU VISITEUR	SANS
Revenus exonérés.....	SQB	SQH	SRB	SRH	SSB	SSH
Revenus imposables.....	SQC	SQI	SRC	SRJ	SSC	SSI
Déficits y compris inventeurs non professionnels.....	SQE	SQK	SRE	SRK	SSE	SSK
Plus-values de cession taxables à 16 %.....	SQD		SRD		SSD	
Jeunes créateurs: abattement de 50 %.....	SQL		SRL		SSL	
Agents généraux d'assurances: indemnités de cessation d'activité.....	SQM		SRM			
Honoraires de prospection commerciale exonérés.....	STF	STI	SUF	SUI	SVF	SVI
REVENUS NON COMMERCIAUX NON PROFESSIONNELS						
Régime déclaratif spécial ou micro BNC						
Revenus nets exonérés.....	STH		SUH		SVH	
Revenus imposables.....	SKU		SUL		SMU	
<i>Recettes brutes sans déduction aucun abattement</i>						
Plus-values nettes à court terme.....	SKY		SLY		SMY	
Plus-values de cession taxables à 16 %.....	SKV		SLV		SMV	
Moins-values à long terme.....	SKW		SLW		SMW	
Moins-values nettes à court terme du foyer.....	SJU					
Régime de la déclaration contrôlée	AA OU VISITEUR	SANS	AA OU VISITEUR	SANS	AA OU VISITEUR	SANS
Revenus exonérés.....	SHK	SHK	SJK	SKK	SLK	SMK
Revenus imposables.....	SJG	SSN	SRF	SNS	SSF	SOS
Déficits.....	SJI	SSP	SRG	SNU	SSG	SOU
Inventeurs et auteurs de logiciels: produits taxables à 16 %.....	STC		SUC		SVC	
Plus-values taxables à 16 %.....	SSO		SNT		SOT	
Jeunes créateurs: abattement de 50 %.....	SSV		SSW		SSX	
	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Déficits des années antérieures non encore déduits...	SHT	SIT	SJT	SKT	SLT	SMT

16 - Notice à la déclaration 2042 C PRO

Pour bénéficier du système du quotient, vous devez inscrire le total de ces revenus, page 3 de la **déclaration n° 2042**, ligne 0XX sans les intégrer dans les autres revenus déclarés. Précisez la nature, le détail des revenus concernés ainsi que la ou les années d'échéance normale dans la rubrique dédiée ou sur papier libre.

La règle du quotient permet, dans certains cas, d'atténuer les effets de la progressivité de l'impôt.

Pour plus d'informations, consultez la notice n° 2041 GH.

REVENUS ET PLUS-VALUES DES PROFESSIONS NON SALARIÉES

Les revenus et plus-values des professions non salariées sont à déclarer sur la déclaration complémentaire n° 2042 C Pro.

Vous devez compléter l'ensemble des éléments du cadre « Identification » en page 1 de cette déclaration.

Si vous exercez votre activité à titre professionnel, quel que soit le régime d'imposition, vous devez obligatoirement indiquer le numéro SIRET de votre entreprise.

Régime de l'auto-entrepreneur avec option pour le versement libératoire de l'impôt sur le revenu

Les exploitants individuels placés sous le régime des micro entreprises peuvent opter pour le régime de « l'auto-entrepreneur ». Il s'agit d'un régime micro-social simplifié qui peut être complété par une option pour le versement libératoire de l'impôt sur le revenu.

Cette option est réservée aux exploitants qui relèvent du régime micro BIC ou spécial BNC, lorsque leur revenu fiscal de référence de l'avant-dernière année n'excède pas une certaine limite (pour une option en 2014, le revenu fiscal de référence du foyer fiscal de 2012 ne doit pas excéder, pour une part de quotient familial 26 420 €, majoré de 50 % par demi-part supplémentaire).

En cas d'option pour le régime fiscal de l'auto-entrepreneur, le montant du chiffre d'affaires ou des recettes doit être indiqué dans les cases de la rubrique auto-entrepreneur.

Indiquez le montant de votre chiffre d'affaires réalisé dans l'année pour une activité relevant des bénéfices industriels et commerciaux, cases STA à SVA ou STB à SVB, selon la nature de l'activité exercée. Si votre activité relève des bénéfices non commerciaux, indiquez le montant de vos recettes de l'année cases STE, SUE ou SVE.

À partir de ce montant, votre bénéfice est calculé après application d'un abattement

forfaitaire pour charges de 71 % pour les activités de ventes et assimilées (STA à SVA) et de 50 % pour les prestations de services et les locations meublées (STB à SVB).

Les plus-values professionnelles réalisées sont imposables dans les conditions de droit commun et doivent être déclarées dans les cases réservées aux plus-values des régimes micro BIC ou spécial BNC.

Si vous ne remplissez plus les conditions ou si le régime cesse de s'appliquer, les revenus de votre activité BIC ou BNC sont à déclarer, selon votre cas, dans les cases prévues pour le régime micro entreprise (chiffre d'affaires ou recettes) ou celles prévues pour le régime réel (bénéfice ou déficit). Le montant des versements correspondant à l'impôt sur le revenu effectués au cours de l'année 2014 doit alors être indiqué en case BUY (voir page 27).

Précision

Les revenus déclarés dans la rubrique des auto-entrepreneurs sont retenus, après déduction des abattements forfaitaires, pour le calcul du revenu fiscal de référence, de la prime pour l'emploi et du plafond de déduction d'épargne retraite. Ils seront également retenus pour le calcul du taux effectif appliqué pour l'imposition des autres revenus du foyer.

Remarques communes aux revenus agricoles, industriels et commerciaux et non commerciaux

Si vous relevez du régime du bénéfice réel (régime normal ou simplifié), reportez le résultat déterminé sur votre déclaration professionnelle dans le cadre correspondant de la déclaration n° 2042 C Pro dans la colonne « avec CGA ou viseur » ou « avec AA ou viseur » ou dans la colonne « sans », selon que vous êtes adhérent ou non d'un centre de gestion agréé (CGA) ou d'une association agréée (AA) ou selon que vous avez fait appel ou non aux services d'un professionnel de l'expertise comptable dit « viseur » autorisé à ce titre par l'administration fiscale et ayant signé avec cette dernière une convention.

Modalités déclaratives des revenus imposables

RÉGIME DES MICRO ENTREPRISES

Si vous relevez d'un régime micro entreprises, indiquez dans les rubriques dédiées (à l'exception du cadre revenus agricoles), selon la nature de l'activité exercée, le **montant du chiffre d'affaires brut réalisé** et éventuellement les plus ou moins-values liées à l'exercice de l'activité. Ne déduisez aucun abattement, ils seront calculés automatiquement.

S'agissant des plus-values à court terme provenant d'activités réalisées à titre professionnel, déclarez le montant net de la plus-

value c'est-à-dire après imputation éventuelle des moins-values à court terme réalisées par le même membre du foyer fiscal. Les cases moins-values à court terme ne doivent être remplies que lorsque le résultat de la compensation aboutit à une moins-value nette.

Pour les activités réalisées à titre non professionnel, si plusieurs membres du foyer fiscal ont réalisé des moins-values, ces cases doivent comprendre le cumul des moins-values à court terme de l'ensemble du foyer fiscal.

Pour le calcul de l'impôt sur le revenu, les plus-values nettes à court terme s'ajoutent au bénéfice de l'exercice et les moins-values nettes à court terme s'imputent sur le bénéfice. Si le bénéfice est insuffisant pour absorber ces moins-values, la fraction non imputée constitue un déficit imputable sur le revenu global uniquement lorsque l'activité est exercée à titre professionnel. Dans le cas contraire, elles ne s'imputent que sur des bénéfices tirés d'activités de même nature réalisés au cours des six années suivantes.

RÉGIME DU BÉNÉFICE RÉEL

Reportez aux rubriques selon la nature de l'activité exercée les bénéfices (ou déficits) et les plus-values ou moins-values déterminés sur les déclarations professionnelles.

Les bénéfices déclarés selon le régime réel normal ou selon le régime simplifié sont à indiquer sur la même ligne.

Modalités déclaratives des revenus exonérés

Vous devez reporter dans la rubrique « Revenus exonérés », selon la nature de l'activité exercée, le montant des bénéfices (et éventuellement les plus-values à court terme) exonérés réalisés par les entreprises nouvelles implantées en zone d'aide à finalité régionale, par les jeunes entreprises innovantes, par les entreprises implantées en zone franche urbaine, en zone de restructuration de la défense, en zone franche d'activités dans les DOM ou en zone de revitalisation rurale, ou par les impatriés.

Si vous relevez d'un régime micro entreprises, vous devez indiquer le bénéfice net après abattement de 50 % pour les prestations de services, 71 % pour les ventes ou 34 % pour les activités non commerciales, avec un minimum de 305 €.

Si vous relevez d'un régime de bénéfice réel ou de la déclaration contrôlée, conformez-vous aux indications qui vous sont données dans vos déclarations professionnelles.

Ces revenus exonérés seront pris en compte pour le calcul du revenu fiscal de référence, de la prime pour l'emploi et du plafond de déductibilité de l'épargne retraite.

Déclaration n°2036 - Sociétés civiles de moyens

I. - Présentation

1 - Les sociétés civiles de moyens (SCM) doivent souscrire, une déclaration spéciale n°2036 qui sert à la fois de déclaration de résultats et de déclaration des éléments nécessaires à l'application de l'exonération de TVA prévue à l'article 261 B du CGI.

Cette déclaration comporte un certain nombre de renseignements concernant l'identification des associés et la répartition, entre ces derniers, du bénéfice ou du déficit social ainsi que des dépenses engagées pour leur compte par la société.

2 - La déclaration n°2036 doit être produite en un seul exemplaire, auprès du service des impôts dont dépend le siège de la société.

Depuis 2015, toutes les SCM ont l'obligation de **transmettre par voie électronique** leur déclaration. Le non-respect de cette obligation est sanctionné par l'application d'une majoration de 0,2 % (CGI art. 1738).

3 - Lorsque les droits dans une SCM sont affectés à l'exercice d'une activité dont les revenus sont imposables dans la catégorie des BNC, la part de bénéfices correspondant à ces droits est déterminée selon le régime de la déclaration contrôlée des BNC, c'est-à-dire, en principe, d'après les règles d'une comptabilité d'encaissement (CGI, art. 239 quater A).

4 - Les SCM doivent déclarer les **comptes bancaires ouverts, utilisés ou clos à l'étranger** retraçant des opérations à caractère privé ou professionnel (CGI, art. 1649 A, al. 2).

Cette déclaration, datée et signée, à établir sur un imprimé spécifique n° 3916 ou sur papier libre reprenant les mentions figurant sur cet imprimé, doit être jointe à la déclaration de résultats.

II. - Règles générales d'imposition des SCM

A. - Sociétés tenues de souscrire une déclaration n°2036

5 - La déclaration n° 2036 doit être produite par les sociétés civiles de moyens définies par l'article 36 de la loi n° 66-879 du 29 novembre 1966, **quel que soit le montant des recettes qu'elles réalisent.**

Il s'agit des sociétés qui ont pour objet exclusif de faciliter à leurs membres l'exercice de leur activité libérale par la **mise en commun du personnel, du matériel, des locaux et de tous les autres éléments nécessaires à leur activité.**

Seules sont concernées les SCM qui bénéficient de l'exonération conditionnelle de TVA visée à l'article 261 B du CGI.

Les SCM qui fonctionnent conformément à leur objet bénéficient également d'une exonération d'impôt sur les sociétés (CGI, art. 239 quater A).

L'exonération n'est pas remise en cause tant que les recettes provenant d'opérations réalisées avec des tiers non associés n'excèdent pas 10 % des recettes totales.

1° Sociétés bénéficiant de l'exonération de TVA des remboursements de frais reçus des associés

6 - L'exonération de TVA s'applique aux remboursements de frais effectués par les membres de la société en contrepartie des services qui leur sont rendus et qui **concourent directement et**

exclusivement à la réalisation de leurs opérations professionnelles exonérées de TVA, ou qui sont placées hors du champ d'application de cette taxe (CGI, art. 261 B).

L'exonération de TVA n'est pas remise en cause si les associés réalisent moins de 20 % de recettes taxables par rapport à leurs recettes totales.

Important

Une SCM ne comprenant que des associés ne relevant pas de la TVA est hors champ au regard de cette taxe. Mais, si l'un(e) des associé(e)s a plus de 20% de ses recettes assujetties à la TVA (cas par exemple de certains chirurgiens dentistes percevant plus de 20% de chiffre d'affaires provenant d'assistants collaborateurs), **c'est toute la SCM qui devient redevable de la TVA.**

7 - Les membres de professions libérales **associés d'une société civile de moyens** et placés sous le régime de la déclaration contrôlée doivent également déposer une déclaration n° 2035-SD et la déclaration d'ensemble de leurs revenus n° 2042 et n° 2042 C.

2° Incidence du régime d'imposition des associés

8 - La déclaration n° 2036 doit être souscrite par les SCM :

- lorsqu'elles sont composées exclusivement d'associés dont les activités non commerciales sont soumises à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des **BNC**, ou d'associés dont les activités commerciales sont soumises à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des **BIC** ou à l'**impôt sur les sociétés ("IS")** ;
- ou lorsqu'elles comprennent des associés dont les activités sont imposées dans la catégorie des **BNC** et des associés imposés dans la catégorie des **BIC** ou à l'**IS**.

9 - Dans la mesure où leur **chiffre d'affaires excède 55 000 € HT**, les SCM sont tenues de joindre à leur déclaration de résultats un bilan simplifié n°2033 A.

Cette obligation n'est pas exigée lorsque les sociétés comprennent exclusivement des associés exerçant une activité dont les revenus sont imposables en BNC.

3° Sociétés autorisées à opter pour le régime réel normal BIC

10 - Lorsque la SCM comprend **à la fois des associés relevant des BNC et des BIC et/ou l'IS**, elle peut exercer une option pour le régime réel normal BIC au titre de la détermination du résultat des associés relevant de la catégorie des BIC ou de l'IS.

Dans cette situation, la SCM doit joindre la déclaration n° 2036 à la déclaration de résultat n° 2031 (déclaration fiscale des commerçants).

Lorsque la SCM est **exclusivement** constituée entre **associés relevant de la catégorie des BIC et/ou de l'IS**, elle peut également exercer une option pour le régime réel normal.

Dans cette situation, elle doit souscrire :

- une déclaration de résultat n° 2031 ;
- les tableaux annexes comptables et fiscaux n° 2050 à n° 2059 G ;
- une déclaration n° 2036 bis pour bénéficier de l'exonération de TVA sur les remboursements de dépenses effectués par les associés.

4° SCM dont l'objet consiste uniquement à mettre à la disposition des associés des locaux nus

11 - Ces sociétés sont tenues de souscrire une déclaration n° 2036 dans les conditions de droit commun.

L'administration fiscale a rapporté sa doctrine selon laquelle les SCM qui se bornent à mettre à la disposition de leurs membres, pour l'exercice de leur profession, des locaux nus dont elles sont propriétaires, sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers.

B. - Modalités de détermination du résultat

12 - Les règles d'imposition des SCM varient en fonction de la qualité de leurs associés.

1° SCM constituées exclusivement entre associés BNC

13 - Ces SCM sont placées de plein droit, quel que soit le montant de leurs recettes, sous le régime de la **déclaration contrôlée des BNC**.

Elles ne peuvent en aucun cas relever du régime déclaratif spécial prévu à l'article 102 ter du CGI.

14 - Les SCM dont tous les associés sont imposés dans la catégorie des BNC sont soumises aux mêmes **obligations comptables** que les contribuables relevant du régime de la déclaration contrôlée :

- tenue d'un livre journal des recettes et des dépenses
- et d'un registre des immobilisations et des amortissements.

15 - Les SCM conservent la faculté d'opter pour la détermination de leur résultat non commercial en fonction des **créances acquises et des dépenses engagées** ([CGI, art. 93 A](#)).

L'option doit être exercée avant le **1er février** de l'année au titre de laquelle le bénéfice est déterminé en fonction des créances acquises et des dépenses engagées et s'applique tant qu'elle n'a pas été dénoncée dans les mêmes conditions.

Elle a donc dû être exercée avant le 1er février 2015 pour prendre effet lors de l'imposition des résultats de l'année 2015.

2° SCM comprenant des associés relevant des BNC et des BIC ou de l'IS

16 - Leurs associés relevant de régimes d'imposition différents, ces SCM doivent calculer :

- un résultat en fonction des recettes encaissées et des dépenses payées pour la quote-part de résultat revenant aux associés qui exercent une activité BNC
- et un résultat en fonction des créances et des dettes pour la quote-part de résultat revenant aux associés qui exercent une activité relevant des BIC ou de l'IS.

17 - Obligations comptables - Les SCM doivent respecter les obligations comptables des contribuables relevant du régime de la **déclaration contrôlée**.

Elles sont également soumises aux **obligations comptables** des contribuables relevant du **régime simplifié d'imposition des BIC** (tenue d'une comptabilité commerciale, établissement d'un bilan lorsque leurs recettes excèdent 55 000 €).

Elles peuvent **opter pour la tenue d'une comptabilité super simplifiée**. Les sociétés concernées ont alors la faculté :

- de tenir au cours de l'année une simple **comptabilité de trésorerie** (recettes encaissées/dépenses payées) ;
- de constater les créances et les dettes au 31 décembre de chaque année ;

Les dépenses relatives à des frais généraux, payées à échéances régulières et dont la périodicité n'excède pas un an (loyers, primes d'assurance, factures EDF, abonnements à des revues, contrats d'entretien) peuvent être enregistrées « définitivement » à la date de leur paiement, sans donner lieu à la constatation d'une dette au 31 décembre.

- d'évaluer forfaitairement les **dépenses de carburants** à partir du barème publié chaque année par l'Administration (voir [75 \[Dépenses professionnelles\]](#)) ainsi que les frais généraux accessoires payés en espèces (pourboires, frais de parking, cadeaux, réception, etc.) à 1 pour mille du montant annuel des recettes de la société avec un minimum de 150 €.

3° SCM constituées exclusivement entre associés relevant des BIC ou de l'IS

18 - La SCM relève de plein droit du **régime simplifié d'imposition des BIC** quel que soit le montant de ses recettes :

- tenue d'une comptabilité commerciale (créances/ dettes) sous réserve d'une option pour la tenue d'une comptabilité super simplifiée
- et établissement d'un bilan simplifié (imprimé n° 2033 A) lorsque les recettes excèdent 55 000 €.

Une option peut être exercée pour le régime réel normal.

III. - Établissement de la déclaration n°2036

19 - Date limite de dépôt de la déclaration - C'est au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai que doit être souscrite la déclaration 2036.

Pour la déclaration de l'exercice 2015, la date limite est ainsi fixée au 3 mai 2016.

A. - Identification et renseignements divers

20 - Les cadres figurant en entête de la première page de la déclaration reprennent des renseignements permettant l'identification de la société :

- dénomination sociale
- adresse
- coordonnées du service des impôts des entreprises auquel sera adressée la déclaration et numéro d'identification fiscale (numéro de dossier, clé, régime d'imposition et numéro d'IFU)
- numéro SIRET de la SCM
- exercice déclaré avec dates d'ouverture et de clôture

21 - Au bas de la page 1 figurent divers renseignements :

- date et lieu d'établissement de la déclaration fiscale ;
- le contribuable doit préciser le nom et l'adresse du comptable ou du conseil ;
- une case permet aux sociétés qui le souhaitent d'opter pour la tenue d'une comptabilité super simplifiée.

B. - Cadre I : détermination du résultat fiscal

22 - La détermination du résultat fiscal de la SCM obéit à des règles différentes selon que les associés relèvent de la catégorie des BNC, ou de la catégorie des BIC ou de l'impôt sur les sociétés.

1° Colonne 1 : Bénéfices non commerciaux

23 - Le résultat fiscal des SCM dont tous les associés sont imposés dans la **catégorie des BNC** et qui n'ont pas opté pour la comptabilité d'engagement doit être déterminé colonne 1.

Remarque

En cas d'option pour la détermination du résultat en fonction des créances acquises et des dépenses engagées, le résultat doit être déterminé colonne 2.

La colonne 1 doit également être utilisée dans le cas de SCM comprenant à la fois des **associés relevant des BNC n'ayant pas opté pour une comptabilité d'engagement et des associés relevant des BNC qui ont opté**.

La colonne 1 ne concerne alors que les associés imposés dans la catégorie des BNC qui n'ont pas opté.

24 -

Remarque

Les lignes 3, 4 et 6 n'ont pas à être renseignées (ces lignes étant réservées aux SCM servant la colonne 2).

a) Ligne 1 "dépenses réparties entre les associés"

25 - Cette ligne comprend le total des dépenses réparties entre les associés dégagé au cadre V page 3 de la déclaration (voir ci-après).

Ce total doit correspondre aux dépenses communes **payées par la société** au cours de l'année civile et **effectivement remboursées par les associés**.

Important

En pratique, lorsqu'un ou plusieurs associés n'ont pas remboursé la totalité des dépenses effectivement payées par la SCM (compte courant débiteur au 31 décembre), il n'est pas possible de déterminer au cadre V de la déclaration n° 2036 la nature des dépenses qui n'ont pas fait l'objet d'un remboursement.

26 - Pour déterminer la **quote-part de dépenses effectivement imputable à chaque associé**, la solution suivante peut être mise en œuvre :

- tenir compte des dépenses payées par la SCM, même si elles n'ont pas fait l'objet d'un remboursement, au cadre V de la déclaration n° 2036 ;
- dégager un déficit correspondant à l'insuffisance de remboursement, à répartir entre tous les associés (ligne 14 du cadre I de la déclaration n° 2036) ;
- déduire sur la déclaration n° 2035-SD de chaque associé, la quote-part de dépenses payées par la SCM et le déficit ;
- réintégrer globalement les sommes non remboursées par chaque associé sur la déclaration n° 2035-SD à la ligne « divers à réintégrer » ;
- augmenter le résultat de la SCM lorsque le ou les associés remboursent leur insuffisance (ce qui équivaut à répartir un bénéfice entre les associés) ;
- déduire le remboursement de l'insuffisance l'année de son paiement dans la rubrique « divers à déduire » de la déclaration n° 2035-SD.

Pour l'application de cette solution, il convient bien entendu de distinguer la nature des versements en compte courant, une insuffisance de versement ayant pour objet une opération en capital ou l'acquisition d'immobilisations ne pouvant donner lieu à la constatation d'un déficit à répartir entre les associés.

b) Ligne 2 "autres dépenses"

27 - Cette ligne correspond aux dépenses afférentes à des opérations réalisées avec des tiers à la société (voir ligne 10).

c) Ligne 5 "dotation aux amortissements"

28 - Cette ligne enregistre la dotation de l'exercice aux comptes d'amortissements des immobilisations appartenant à la société.

Il s'agit des amortissements autres que ceux répartis entre les associés qui figurent déjà ligne 1.

d) Ligne 7 "pertes"

29 - Cette ligne comprend le cas échéant le montant moins-values à court terme.

Il s'agit des pertes résultant de la cession par la SCM d'une immobilisation lui appartenant (vente, mise au rebut, ...).

e) Ligne 8 "divers à déduire"

30 - Cette ligne comprend :

- les **charges diverses**,
- la fraction des **plus-values à court terme** dont l'imposition est différée, lorsque la société civile de moyens opte pour la répartition sur trois ans de cette plus-value (année de réalisation et deux années suivantes) (voir n° 13 [Plus-values et moins-values professionnelles]).

f) Ligne 9 "remboursements par les associés"

31 - La ligne 9 « remboursement par les associés » comprend les sommes effectivement payées par les associés au cours de l'exercice correspondant à des dépenses professionnelles, à l'exclusion des avances de trésorerie et apports destinés à financer des immobilisations.

g) Ligne 10 "autres produits"

32 - Cette ligne enregistre les recettes provenant d'**opérations réalisées avec des tiers**.

L'Administration prévoit que pour bénéficier de l'exonération d'impôt sur les sociétés, les sociétés civiles de moyens ne doivent pas réaliser d'opérations de ce type pour plus de 10 % de leurs recettes totales (Doc. adm. 5 G-4822, 15 sept. 2000). Cette précision n'a pas été reprise dans la nouvelle documentation administrative BOFiP-Impôts (BOI-BNCSECT-70-20, § 1 et s., 7 janv. 2013). S'agissant vraisemblablement d'une omission, il nous paraît préférable de continuer à respecter cette règle.

h) Ligne 11 "profits"

33 - La ligne 11 comprend les **produits financiers** (placements effectués par la société) et les **profits exceptionnels** (plus-values à court terme par exemple).

34 - Régime d'étalement de l'imposition des plus-values à court terme - La SCM demander l'étalement sur trois ans de l'imposition des plus-values à court terme réalisée au cours de l'exercice (CGI, art. 39 quaterdecies).

Les deux tiers de la plus-value seront donc indiqués en ligne 8 (divers à déduire).

Ils seront ensuite réintégrés dans les bénéfices des deux exercices suivants par moitié (en ligne 12 "divers à réintégrer").

Exemple

Une SCM réalise une plus-value à court de 15.000 € en 2015 et souhaite bénéficier de l'étalement sur 3 ans.

Au titre des revenus de 2015, elle inscrira :

- ▶ en ligne 11 : 15.000 €
- ▶ en ligne 8 : 10.000 € (correspondant aux deux tiers de la plus-value, et qui viendront en déduction du résultat imposable)

Au titre de 2016, elle réintègrera 5.000 € en ligne 12, et fera de même sur la déclaration 2036 de l'exercice 2017.

35 - Exonération totale des plus-values - Les SCM peuvent bénéficier de l'exonération des plus-values nettes, c'est-à-dire après prise en compte des moins-values de l'exercice, pour la part

revenant à des associés soumis à l'impôt sur le revenu. Les conditions à remplir pour en bénéficier sont les suivantes (CGI, art. 151 septies) :

- le montant des recettes réalisées par la société n'excède pas **90 000 € HT** ;
- elle exerce son activité depuis au moins cinq ans.

Cette dernière condition n'est pas requise en cas d'expropriation ou de perception d'indemnités d'assurance.

Lorsque les **recettes sont comprises entre 90 000 € HT et 126 000 € HT**, les plus-values bénéficient d'une **exonération partielle**. Une fraction de la plus-value est alors imposable au taux normal ou au taux réduit selon qu'elle est à court terme ou à long terme.

Cette fraction est obtenue en divisant par 36 000 € le montant des recettes qui excède 90 000 €.

i) Ligne 12 "divers à réintégrer"

36 - La ligne 12 enregistre notamment les fractions de plus-values à court terme dont l'imposition a été différée dans le cadre de l'étalement sur trois ans (voir n°34 [13 \[Plus-values et moins-values professionnelles\]](#)).

j) Ligne 13 "bénéfice fiscal", ligne 14 "perte fiscale" et ligne 15 "plus-values à long terme"

37 - Le bénéfice fiscal (ligne 13) ou la perte fiscale (ligne 14), ainsi que le montant des plus-values nettes à long terme (ligne 15) sont à répartir entre les associés dans le cadre III page 2.

Les moins-values nettes à long terme (ligne 16) ne sont pas déductibles du revenu global et seront compensées avec les plus-values à long terme réalisées au cours des exercices suivants.

2° Colonne 2 : Bénéfices industriels et commerciaux et bénéfices non commerciaux "créances-dettes"

38 - Lorsque la SCM comprend uniquement des associés relevant de la catégorie des BNC ayant opté pour la comptabilité d'engagement, et des BIC ou de l'IS, seule la colonne 2 doit être remplie.

En revanche, si la SCM comprend également des associés imposés dans la catégorie des BNC et qui n'ont pas opté pour la détermination de leur résultat en fonction des créances acquises et des dépenses engagées, la colonne 1 doit également être servie selon les modalités décrites précédemment pour ces associés.

a) Ligne 1 "dépenses réparties entre les associés"

39 - La ligne 1 « dépenses réparties entre les associés » comprend le total des dépenses effectivement payées par la société au cours de l'exercice et réparties entre les associés, dégagé au cadre V page 3 de la déclaration (voir n°[25](#)).

b) Ligne 2 "autres charges"

40 - Cette ligne comprend en particulier les charges afférentes à des opérations réalisées avec des tiers à la société (voir ligne 10).

c) Ligne 3 "charges payées d'avance"

41 - Cette ligne reprend la fraction à retrancher des dépenses payées au cours de l'exercice et figurant en ligne 1, mais qui se rapportent à l'exercice suivant.

Exemple

Ceci pourrait être le cas d'une police d'assurance à cheval sur deux exercices et dont la cotisation annuelle aurait été payée d'avance par l'entreprise.

d) Ligne 4 "fournisseurs et charges à payer"

42 - La ligne 4 « fournisseurs et charges à payer » comprend le montant à ajouter aux charges déductibles correspondant à des sommes dues aux fournisseurs et les charges à payer, c'est-à-dire le montant des frais engagés au cours de l'exercice mais qui seront payés au cours de l'exercice suivant.

e) Ligne 5 "dotation aux amortissements"

43 - Cette ligne enregistre la dotation de l'exercice aux comptes d'amortissements. Il s'agit des amortissements autres que ceux répartis entre les associés qui figurent déjà ligne 1.

f) Ligne 6 "dotations aux provisions"

44 - La ligne 6 « dotations aux provisions » mentionne les provisions éventuellement constituées. Dans ce cas, il faut joindre le relevé des provisions prévu en BIC pour le régime réel simplifié (modèle n° 2033 D).

Les charges à payer ne constituent pas des provisions.

Pour les sociétés qui déterminent un BNC selon une comptabilité d'engagement, seule la déduction des provisions pour **dépréciation des créances douteuses ou litigieuses** est admise par l'Administration.

g) Ligne 7 "pertes"

45 - Cette ligne comprend le cas échéant le montant des moins-values à court terme.

h) Ligne 8 "divers à déduire"

46 - La ligne 8 comprend la fraction des plus-values à court terme dont l'imposition est différée, lorsque la société civile de moyens opte pour la répartition sur trois ans de cette plus-value (année de réalisation et deux années suivantes).

Sur le régime d'étalement des plus-values à court terme, voir n°13 [*Plus-values et moins-values professionnelles*].

i) Ligne 9 "remboursements par les associés"

47 - Cette ligne comprend les sommes payées par les associés au cours de l'exercice ainsi que celles dues au titre de l'exercice sous déduction, le cas échéant, des remboursements effectués au cours de l'année mais concernant un exercice précédent.

Ne doivent pas être portés lignes 9 les versements effectués par les associés sous forme d'apport ou d'avance en compte courant en vue de financer notamment des éléments de l'actif immobilisé ou de constituer un fonds de trésorerie.

j) Ligne 10 "autres produits"

48 - Cette ligne permet d'inscrire les recettes provenant d'**opérations réalisées avec des tiers**.

L'Administration prévoit que pour bénéficier de l'exonération d'impôt sur les sociétés, les sociétés civiles de moyens ne doivent pas réaliser d'opérations de ce type pour plus de 10 % de leurs recettes totales (Doc. adm. 5 G-4822, 15 sept. 2000). Cette précision n'a pas été reprise dans la nouvelle documentation administrative BOFiPImpôts (BOI-BNC-SECT-70-20, § 1 et s., 7 janv. 2013). S'agissant vraisemblablement d'une omission, il nous paraît préférable de continuer à respecter cette règle.

k) Ligne 11 "profits"

49 - La ligne 11 comprend les produits financiers (placements effectués par la société) et les profits exceptionnels (plus-values à court terme par exemple).

Sur la possibilité de demander l'étalement de la plus-value à court terme, voir n°13 [*Plus-values et moins-values professionnelles*].

l) Ligne 12 "divers à réintégrer"

50 - La ligne 12 « divers à réintégrer » enregistre, notamment, les fractions de plus-values à court terme dont l'imposition a été différée dans le cadre de l'étalement sur trois ans (voir n°13 [*Plus-values et moins-values professionnelles*]).

m) Ligne 13 "bénéfice fiscal", ligne 14 "perte fiscale" et ligne 15 "plus-values à long terme"

51 - Le bénéfice fiscal (ligne 13) ou la perte fiscale (ligne 14), ainsi que le montant des plus-values nettes à long terme (ligne 15) sont à répartir entre les associés dans le cadre III page 2.

Les moins-values nettes à long terme (ligne 16) ne sont pas déductibles du revenu global et seront compensées avec les plus-values à long terme réalisées au cours des exercices suivants.

C. - Cadre II : immobilisations et amortissements

52 - Le total des amortissements est reporté colonne 23 du cadre V pour la fraction répartie entre les associés et ligne 5 du cadre I pour la fraction non répartie.

D. - Cadre III : répartition du résultat entre les associés

53 - La répartition est opérée entre les associés en fonction de leurs droits dans le capital social de la SCM.

Les remboursements effectués par les associés ainsi que la part du résultat fiscal (bénéfice ou déficit et, le cas échéant, plus-values taxables) leur revenant sont à prendre en compte pour la détermination de leur **résultat fiscal professionnel**.

Une subdivision de ce cadre doit être utilisée pour chaque associé :

- ▶ à la première ligne figurent ses nom, prénoms et profession ;
- ▶ à la deuxième ligne doit être mentionnée l'adresse du lieu où il exerce sa profession à titre principal et où il souscrit la déclaration de résultat fiscal relative à son activité professionnelle.

Ce cadre mentionne, pour chaque associé :

- ▶ le régime d'imposition dont il relève à titre individuel (BNC, BIC ou IS),
- ▶ le nombre de parts,
- ▶ la quote-part de bénéfice ou de déficit lui revenant,
- ▶ et, le cas échéant, de plus-value nette à long terme.

E. - Cadre IV : divers

54 - Ce cadre doit comporter :

- ▶ l'effectif du personnel à la clôture de l'exercice (y compris les dirigeants salariés) ;
- ▶ le montant des apports effectués au cours de l'exercice.

F. - Cadre V : état détaillé des dépenses réparties entre les associés

55 - Il s'agit des **dépenses communes** payées par la société et qui lui ont été **effectivement remboursées** par les associés.

Ne sont donc pas concernées les dépenses propres à ceux-ci (charges sociales personnelles, frais de déplacement, etc.).

Les dépenses doivent être réparties entre les associés dans le même ordre que celui du cadre III pour la répartition du résultat fiscal entre les associés.

La répartition des dépenses communes entre les associés se fait en imputant à chacun le coût des achats, fournitures ou services le concernant. Les amortissements régulièrement comptabilisés sont reportés de la même manière.

Les dépenses communes dont le remboursement est exonéré de TVA doivent être distinguées en les soulignant d'un trait.

Remarque

S'agissant de la situation des associés qui n'ont pas effectivement remboursé la totalité des dépenses payées par les SCM en 2015 : voir 25.

56 - **L'associé imposable dans la catégorie des BNC** doit ventiler sur sa déclaration n° 2035-SD (annexe n° 2035-ASD (voir en annexe 58), dont les rubriques de dépenses sont identiques à celles de la déclaration n° 2036) pour chaque rubrique de dépenses, la quote-part lui incombant telle qu'elle figure dans ce cadre V.

IV. - ANNEXES : déclarations fiscales intéressant les SCM

A. - Déclaration n°2036 - Déclaration de résultats et répartition entre les associés

57 -

N° 11088 * 18
Formulaire obligatoire
Article 239 quater A du
Code général des impôts

**DIRECTION GÉNÉRALE
DES FINANCES PUBLIQUES**

Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

IMPÔT SUR LE REVENU
N° 2036-SD (2016)

SOCIÉTÉS CIVILES DE MOYENS
(définies à l'article 30 de la loi n° 06-870 du 20 novembre 1986)

Jours et heures de réception du service →

Adresse du service où cette déclaration doit être déposée →

Identification du destinataire →

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

ATTENTION : À compter de l'échéance de mai 2015, toutes les entreprises ont l'obligation de déposer leur déclaration de résultats et les annexes par voie dématérialisée. Le non respect de cette obligation est sanctionné par l'application de la majoration de 0,2 % prévue par l'article 1738 du code général des impôts. Vous trouverez toutes les informations utiles pour télédéclarer sur le site www.impots.gouv.fr.

n° siret

Rayer les indications imprimées par ordinateur qui ne correspondent plus à la situation exacte de l'entreprise (dénomination, activité, adresse, n° siret, ...) et signaler ci-contre le changement intervenu.

EXERCICE OUVERT LE ET CLOS LE

I – DÉTERMINATION DU RÉSULTAT FISCAL	Bénéfices non commerciaux Colonne I	Bénéfices industriels et commerciaux et bénéfices non commerciaux "créances-dettes" Colonne II
1 - Dépenses réparties entre les associés	<input style="width: 100%;" type="text"/>	<input style="width: 100%;" type="text"/>
2 - Autres dépenses	<input style="width: 100%;" type="text"/>	<input style="width: 100%;" type="text"/>
3 - Charges payées d'avance	<input style="width: 100%;" type="text"/>	-
4 - Fournisseurs et charges à payer	<input style="width: 100%;" type="text"/>	+
5 - Dotations aux amortissements	<input style="width: 100%;" type="text"/>	<input style="width: 100%;" type="text"/>
6 - Dotations aux provisions	<input style="width: 100%;" type="text"/>	<input style="width: 100%;" type="text"/>
7 - Pertes	<input style="width: 100%;" type="text"/>	<input style="width: 100%;" type="text"/>
8 - Divers à déduire	<input style="width: 100%;" type="text"/>	<input style="width: 100%;" type="text"/>
I - Total des charges	<input style="width: 100%;" type="text"/>	<input style="width: 100%;" type="text"/>
9 - Remboursements par les associés	<input style="width: 100%;" type="text"/>	<input style="width: 100%;" type="text"/>
10 - Autres produits	<input style="width: 100%;" type="text"/>	<input style="width: 100%;" type="text"/>
11 - Profits	<input style="width: 100%;" type="text"/>	<input style="width: 100%;" type="text"/>
12 - Divers à réintégrer	<input style="width: 100%;" type="text"/>	<input style="width: 100%;" type="text"/>
II - Total des produits	<input style="width: 100%;" type="text"/>	<input style="width: 100%;" type="text"/>
13 - Bénéfice fiscal (II - I)	<input style="width: 100%;" type="text"/>	<input style="width: 100%;" type="text"/>
14 - Perte fiscale (I - II)	<input style="width: 100%;" type="text"/>	<input style="width: 100%;" type="text"/>
15 - Montant des plus-values nettes à long terme à 16 %	<input style="width: 100%;" type="text"/>	<input style="width: 100%;" type="text"/>
16 - Montant des moins-values nettes à long terme à 16 %	<input style="width: 100%;" type="text"/>	<input style="width: 100%;" type="text"/>

NOM ET ADRESSE

du comptable À , le

du conseil Signature,

Préciser dans la case « Il faut ou non partie du personnel de l'entreprise (S - salariés, I - indépendants) »

Nom et qualité du signataire

OPTION POUR LA COMPTABILITÉ SUPER-SIMPLIFIÉE (cocher la case)

Arrondis fiscaux : Attention, ne portez pas les centimes d'euro, l'arrondissement s'effectue à l'unité la plus proche. (Les fractions d'euro inférieures à 0,50 sont négligées, celles supérieures ou égales à 0,50 sont comptées pour 1).

Les dispositions des articles 39 et 40 de la loi n°78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés, modifiée par la loi n°2004-801 du 6 août 2004, garantissent les droits des personnes physiques à l'égard des traitements des données à caractère personnel.

MINISTÈRE DES FINANCES

V – ÉTAT DÉTAILLÉ DES DÉPENSES RÉPARTIES ENTRE LES ASSOCIÉS DES SOCIÉTÉS CIVILES DE MOYENS ●
(si ce cadre est insuffisant, joindre un état de même modèle)

CES DÉPENSES SONT À VENTILER SUR LA DÉCLARATION PROFESSIONNELLE DE CHACUN DES ASSOCIÉS

N° d'ordre des associés ●	Achats (à l'exclusion des dépenses de matériel et d'outillage)	Frais de personnel		Impôts et taxes			Loyer et charges locatives (baux professionnels)	Location de matériel et de mobilier
		Salaires nets et avantages en nature	Charges sociales sur salaires (parts patronales et ouvrières)	Taxes foncières sur les propriétés bâties	Taxe sur les salaires	Autres impôts		
	1	2	3	4	5	6	7	8
1								
2								
3								
4								
5								
6								
7								
8								

N° d'ordre des associés ●	Entretien et réparations	Personnel intérimaire	Matériel et petit outillage (valeur unitaire < 500€ HT)	Chauffage, eau, gaz, électricité	Honoraires ne constituant pas des rétrocessions	Primes d'assurances	Frais de véhicules	Autres frais de déplacements (voyages)
1								
2								
3								
4								
5								
6								
7								
8								

N° d'ordre des associés ●	Frais de réception, de représentation et de congrès	Fournitures de bureau, frais de documentation, de correspondance et de téléphone Taxes	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)
1								
2								
3								
4								
5								
6								
7								
8								

MONTANT TOTAL DES DÉPENSES RÉPARTIES ENTRE LES ASSOCIÉS

● **IMPORTANT:** l'ordre des associés doit être identique à celui déjà mentionné au tableau III. S'agissant des associés dont l'activité est soumise à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, les dépenses doivent être reportées sur la déclaration 2035 (annexe 2035-A-SID).

● Cet état détaillé doit être servi conformément à l'article 261 B du code général des impôts et aux articles 46 *terdecies* G et 96 A de l'annexe III au même code. Les dépenses à répartir sont les dépenses communes payées par la société en vue de mettre à la disposition de ses membres les moyens nécessaires à l'exercice de leur profession et effectivement remboursées par ces derniers. Elles ne comprennent pas les dépenses particulières des associés tels que les cotisations personnelles ou la contribution économique territoriale et les frais de déplacement. La répartition des dépenses communes entre les associés doit se faire en imputant à chacun le coût des achats, fournitures ou services le concernant et en répartissant de la même manière les amortissements régulièrement comptabilisés. Il convient de distinguer (en les soulignant d'un trait), les dépenses communes dont le remboursement est exonéré de TVA, à savoir les dépenses correspondant uniquement à des prestations de services qui concourent directement et exclusivement à la réalisation d'opérations professionnelles exonérées de TVA ou placées hors du champ d'application de cette taxe.

NOTICE

Sociétés concernées :
 La déclaration 2036-SD doit être soumise par les sociétés civiles de moyens, définies à l'article 36 de la loi n° 66-879 du 29 novembre 1966 quel que soit le montant des recettes qu'elles réaliseront, dans les cas suivants :
 - lorsqu'elles sont composées exclusivement d'associés dont les activités non commerciales sont soumises à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, ou d'associés dont les activités commerciales sont soumises à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou à l'impôt sur les sociétés ;
 - ou lorsqu'elles comprennent des associés dont les activités sont imposées dans la catégorie des bénéfices non commerciaux et des associés imposés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (ou à l'impôt sur les sociétés).
 Dans la mesure où leur chiffre d'affaires excède 55 000 € hors taxes, les sociétés civiles de moyens sont tenues de joindre à leur déclaration de résultats un bilan simplifié n° 2033-A-SD (cet imprimé est disponible sur le site www.impots.gouv.fr ou à retirer auprès du service des impôts des entreprises). Cette obligation n'est pas exigée lorsque les sociétés comprennent exclusivement des associés exerçant une activité dont les revenus sont imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.
 Les sociétés civiles de moyens qui ne comprennent pas exclusivement des associés exerçant une activité dont les revenus sont imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux peuvent opter pour la détermination de leur résultat selon le régime réel normal des bénéfices industriels et commerciaux et souscrire la déclaration n° 2031-SD (et tableaux annexes 2050-SD et suivants). Elles doivent joindre à cette déclaration un état détaillé des dépenses à répartir entre les associés (imprimé n° 2036 bis-SD) et, le cas échéant, l'imprimé n° 2036-SD dûment rempli pour la détermination du bénéfice revenant aux associés exerçant une activité dont les revenus sont imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

CADRE I : DÉTERMINATION DU RÉSULTAT FISCAL
 Ce cadre permet de déterminer le bénéfice dégagé par la société civile de moyens selon les règles propres aux bénéfices non commerciaux – dépenses payées/recettes encaissées – (colonne I) ou aux bénéfices industriels et commerciaux (et aux bénéfices non commerciaux déterminés selon les règles prévues à l'article 93 A du Code général des impôts) – créances /dettes – (colonne II) dans les conditions suivantes :
 • Servir uniquement la colonne I lorsque la société civile de moyens comprend exclusivement des associés exerçant une activité dont les revenus sont imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux ;
 • Servir uniquement la colonne II lorsque la société comprend exclusivement des associés exerçant une activité dont les revenus sont imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou relevant de l'impôt sur les sociétés, ou dont les revenus imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux sont déterminés selon les règles décrites à l'article 93 A du Code général des impôts ;
 • Servir les colonnes I et II lorsque la société comprend à la fois des associés exerçant une activité dont les revenus sont imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux et des associés exerçant une activité dont les revenus sont imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou relevant de l'impôt sur les sociétés, ou dont les revenus imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux sont déterminés selon les règles décrites à l'article 93 A du Code général des impôts.

Les dépenses (colonne I) et les charges (colonne II) :
Ligne 1 : faire apparaître les dépenses supportées par la société pour le compte des associés. Pour la colonne I, il s'agit des dépenses effectivement payées au cours de l'année civile. Pour la colonne II, il s'agit des dépenses engagées au titre de l'exercice.
Ligne 2 : faire apparaître les dépenses correspondant aux opérations réalisées avec les tiers selon les mêmes règles que celles prévues pour la ligne 1.
Ligne 3 : retrancher (colonne II) uniquement, le montant des charges payées d'avance, c'est-à-dire la fraction des dépenses payées en cours d'exercice, comprises ligne 1, mais qui se rapportent à l'exercice suivant.
Ligne 4 : ajouter (colonne II) uniquement, le montant des sommes dues aux fournisseurs et les charges à payer, c'est-à-dire le montant des frais engagés au cours de l'exercice mais qui seront payés lors du prochain exercice.
Rappel : Option pour la comptabilité super simplifiée. Les sociétés civiles de moyens soumises au régime simplifié peuvent tenir une comptabilité de trésorerie n'enregistrant journalièrement que le détail des encaissements et des paiements ; en fin d'exercice, elles doivent constater leurs créances et leurs dettes.
Ligne 5 : porter, colonnes I et II, la fraction des dotations aux amortissements des biens dont la société est propriétaire, non répartie entre les associés.
Ligne 6 : colonne II : si des provisions sont constituées, joindre le relevé prévu en matière de bénéfice industriel et commercial réel simplifié (modèle 2033-D-SD) ; Cet imprimé est disponible sur le site www.impots.gouv.fr ou auprès du service des impôts des entreprises. Il est précisé que les charges à payer ne constituent pas des provisions.
 Pour les sociétés qui déterminent un bénéfice non commercial en fonction des créances/dettes, seule la déduction des provisions pour dépréciation des créances douteuses ou litigieuses est autorisée.
Ligne 7 : porter, en colonnes I et II, les pertes exceptionnelles déductibles, telles que les moins-values à court terme.

Les recettes (colonne I) et les créances (colonne II) :
Ligne 9 : faire apparaître les remboursements, par les associés, des charges supportées par la société pour leur compte. Pour la colonne I, il s'agit des sommes remboursées par les associés au titre de l'année civile. Pour la colonne II, il s'agit des sommes dues au titre de l'exercice par les associés, qu'elles aient ou non été payées.
Ligne 10 : faire apparaître les produits correspondant aux opérations réalisées avec les tiers, selon les mêmes règles que celles prévues pour la ligne 9.
Ligne 11 : porter, en colonnes I et II, les profits exceptionnels, dont les plus-values à court terme.
Ligne 12 : produits divers à réintégrer tels que les versements effectués dans le cadre des dépenses de mécénat, comptabilisés en charge, qui ne sont pas déductibles du bénéfice mais donnent lieu à une réduction d'impôt (article 238 bis du CGI).

Cession d'acte immobilisation :
Lignes 15 et 16 : Le régime d'imposition de la plus-value ou la moins-value diffère selon la durée de détention et la nature du bien. Le tableau suivant résume les critères de distinction :

Nature des biens cédés	Plus-values		Moins-values	
	Durée de détention			
	moins de 2 ans	2 ans et plus	moins de 2 ans	2 ans et plus
Éléments amortissables	Court Terme (ligne 11)	Court Terme dans la limite des amortissements déduits (ligne 11) et Long Terme pour le surplus (ligne 15)	Court Terme (ligne 7)	Court Terme (ligne 7)
Éléments non amortissables	Court Terme (ligne 11)	Long Terme (ligne 15)	Court Terme (ligne 7)	Long Terme (ligne 16)

- Les plus-values à long terme sont reportées cadre III, après compensation éventuelle avec les moins-values à long terme relevant du même taux, ou d'un taux plus élevé et réalisées au cours de l'un des dix exercices antérieurs, si elles n'ont pas encore été imputées ;
 Seules ouvrent droit au régime d'exonération prévu à l'article 151 septies du CGI, les plus-values réalisées dans le cadre d'une activité professionnelle.
 Les limites d'exonération s'apprécient au niveau de la SCM.
 Les recettes à prendre en compte pour l'appréciation des seuils s'entendent de la moyenne des recettes hors taxes réalisées au cours des deux années civiles qui précèdent l'année de réalisation des plus-values (BNC) ou réalisées au titre des exercices clos, ramenés le cas échéant à douze mois, au cours des deux années civiles qui précèdent la date de clôture de l'exercice de réalisation des plus-values (BOI-BIC-PV MV-40-10-10-20 n° 430 et suivants). Par ailleurs, et sous réserve qu'elles exercent leur activité depuis au moins cinq ans (sauf exceptions), les SCM peuvent bénéficier de l'exonération totale des plus-values lorsque le montant des recettes de l'année civile n'excède pas 90 000 €. Lorsque les recettes excèdent ce seuil sans dépasser 126 000 €, les plus-values bénéficient d'une exonération partielle dégressive (BOI-BNC-SECT-70-20-II-A-3 et BOI-BNC-BASE-30-30-30-10) ;
 - L'imposition des plus-values à court terme peut être répartie sur 3 ans ; dans ce cas, le total est porté ligne 11 et les deux tiers différés sont mentionnés ligne 8 (ils sont portés ligne 12 sur les déclarations des exercices suivants).

CADRE II : IMMOBILISATIONS ET AMORTISSEMENTS
 Ce cadre est utilisé lorsque la société possède des immobilisations. Les dotations aux amortissements dégagés colonne 6 sont totalisées puis ventilées, en une fraction répartie entre les associés (le montant est reporté colonne 23, cadre V), et une fraction non répartie entre associés (le montant est reporté ligne 5, cadre I).

CADRE III : RÉPARTITION DES RÉSULTATS ENTRE LES ASSOCIÉS
 Renseignements concernant les associés : utilisez un cadre par associé en indiquant respectivement pour chacun d'entre eux : à la 1^{ère} ligne le nom et prénom et la profession et à la 2^e ligne, l'adresse complète du lieu où il exerce sa profession à titre principal et où il souscrit la déclaration de résultat fiscal relative à son activité professionnelle.
 La répartition du résultat fiscal de la société s'effectue en principe au prorata des droits des associés. Les remboursements effectués par les associés ainsi que la part du résultat fiscal – bénéfice ou déficit et le cas échéant plus-values taxables – leur revenant, sont à prendre en compte pour la détermination de leur résultat fiscal professionnel.

Pour télécharger la déclaration 2036 : (Déclaration 2036 (SCM) - 2016 (revenus 2015) - 2036.pdf)

B. - Déclaration 2035-AS - Associés des SCM relevant des BNC

