

GUIDE FISCAL 2017



BÉNÉFICES NON COMMERCIAUX

- **Réductions
d'impôts**
- **Barèmes
kilométriques**
- **Amortissements**
- **Plus-values**
- **Recettes**
- **Dépenses**
- **2035**
- **...**



ASSOCIATION DE GESTION AGRÉÉE DES PROFESSIONS LIBÉRALES PROVENCE CORSE

68 Avenue du Prado – BP 50055 – 13441 Marseille Cedex 06

Téléphone : 04.91.33.21.08 - 04.91.55.63.54

Télécopie : 04.91.33.79.26 –

Site : apllpc.org Email : apllpc@orange.fr

Numéro d'identification de l'APL PC : 2 03 131

Sommaire

	page(s)
Principales nouveautés.....	1
Présentation de la déclaration.....	7
Indications générales.....	9
- délais de dépôt des déclarations 2035 et 2042.....	9-10
- mention expresse - rescrit fiscal.....	11-12
Comment passer de la comptabilité à la déclaration ?.....	13
- Tableau de passage "OG BNC04".....	14
- Tableau de contrôle TVA-BNC "OG BNC06".....	15
Immobilisations et amortissements.....	16
- l'actif professionnel.....	16
- distinction entre immobilisations et dépenses.....	20
- les amortissements.....	21
Plus-values et moins-values professionnelles.....	32
- calcul.....	34
- régime d'imposition.....	34-35
- régimes d'exonération.....	38
- tableau comparatif des régimes d'exonération des plus-values professionnelles.....	46
1 ^{er} page de l'imprimé 2035.....	54
- Données utiles pour le prélèvement à la source (nouveau).....	55
- Exonérations et abattements.....	55 à 57
2 ^e page.....	58
- renseignements sur les salaires perçus et versés.....	58
- tableau des immobilisations et amortissements.....	59
- tableau de détermination des plus-values et moins-values.....	60
Annexe n° 2035 A (cadre 1).....	61
- recettes (cadre 2).....	62
- Rémunérations perçues par les médecins au titre de la permanence des soins.....	66
- dépenses professionnelles (cadre 3).....	69
- Frais mixtes et détail des divers à réintégrer "OG BNC03".....	71
- CSG-CRDS 2016 : traitements comptable et fiscal.....	72
- barème kilométrique BNC.....	81 & 131
Annexe n° 2035 B.....	
- détermination du résultat (cadre 4).....	92
- TVA et Contribution économique territoriale (cadres 5 et 6).....	95
- Barème kilométrique : détail du calcul des frais évalués forfaitairement (cadre 7).....	95
- Crédits et réductions d'impôt.....	96
Sociétés :.....	
- répartition des résultats entre les associés.....	100
- modalités d'imposition des sociétés d'exercice (SCP, SDF...).....	101
- départ d'un associé en cours d'année.....	103
- taxe annuelle sur les véhicules de sociétés (TVS).....	104
- modalités d'imposition des sociétés civiles de moyens (SCM).....	106
Cessation d'activité.....	110
Avantages fiscaux liés à l'adhésion à l'AGA.....	115
- application du barème de l'impôt sans application de la majoration de 25 %.....	115
- médecins conventionnés : particularités.....	115
- réduction d'impôt pour frais de comptabilité et d'adhésion.....	116
- réduction du délai de reprise.....	118
- déduction intégrale du salaire du conjoint.....	118
Reports à effectuer sur la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042.....	120
- imputation ou compensation des déficits.....	120
- déclaration complémentaire de revenus n° 2042 CPRO.....	121-122
• Le chèque emploi service universel (CESU).....	123
• Comptabilité commerciale (créances-dettes) : modalités d'option.....	124
• Passage d'une comptabilité TTC à une comptabilité HT.....	126
• Incidences d'une cession au regard de la TVA.....	127
• Régime micro-BNC et franchises de TVA (nouveau).....	128
• Barème forfaitaire du groupe III.....	129
• Barème carburant BIC.....	130
• Barème kilométrique "deux roues".....	131
• Zones franches urbaines.....	132
• Exemple de déclaration 2035.....	135-139
• Annexe 2035 E : calcul de la valeur ajoutée.....	140-141
TABLE ALPHABETIQUE.....	142

PRINCIPALES NOUVEAUTÉS

AGA

Nouvelle dérogation d'adhésion en cas de première adhésion

Le respect du délai de 5 mois (cf n° 451) n'est plus exigé en cas de première adhésion à une AGA avant la clôture de l'exercice comptable pour les contribuables franchissant les limites de chiffre d'affaires du régime micro-BNC.

En pratique, un professionnel relevant du régime micro-BNC ayant franchi une année N les limites de chiffre d'affaires de ce régime peut désormais adhérer à une AGA avant le 31 décembre N et bénéficier des avantages fiscaux pour l'année N.

Cela permet aux intéressés d'opter pour la déclaration contrôlée sans être majorés de 25 % l'année du dépassement des seuils du régime micro-BNC. On rappelle qu'ils peuvent également rester au micro-BNC cette même année (cf guide fiscal 2016, page 4 et 5).

(décret n° 2016-1356 du 11 octobre 2016; CGI, annexe II, art. 371 W, e nouveau)

Règlement par carte bancaire

Les adhérents des associations de gestion agréées sont désormais soumis à l'obligation d'accepter les règlements soit par carte bancaire, soit par chèque et doivent en informer leur clientèle selon les modalités cumulatives suivantes :

a) Par apposition dans les locaux destinés à recevoir la clientèle d'un document écrit et placé de manière à pouvoir être lu sans difficulté par cette clientèle, mentionnant le nom de l'association agréée et reproduisant le texte suivant : " Membre d'une association agréée par l'administration fiscale acceptant à ce titre le règlement des honoraires par carte bancaire ou par chèques libellés à son nom " ;

b) Par la reproduction dans la correspondance et sur les documents professionnels adressés ou remis aux clients du texte mentionné au a ; ce texte doit être placé de manière à n'engendrer aucune confusion avec les titres ou qualités universitaires et professionnelles.

La DGFIP a récemment précisé que le règlement par carte bancaire est bien un mode de paiement alternatif au règlement par chèque et non un nouveau mode de règlement obligatoire.

Les associations agréées doivent porter ces obligations à la connaissance de leurs adhérents et s'assurer de leur exécution effective.

(décret n° 2016-1356 du 11 oct. 2016; CGI, annexe 2, article 371 Y nouveau)

Réduction d'impôt pour frais de comptabilité et d'adhésion

A compter des revenus perçus en 2016, cette réduction d'impôt est **limitée aux deux tiers des dépenses exposées** pour la tenue de comptabilité et pour l'adhésion à une AGA. Les autres conditions sont inchangées. Voir n° 460

Salaire du conjoint (rappel)

Le salaire du conjoint de l'exploitant individuel adhérent d'une AGA reste déductible en totalité.

La limite du salaire du conjoint de l'exploitant **non adhérent** est relevée de 13 800 € à 17 500 € à compter des revenus perçus en 2016. Voir n° 471

Le champ de compétence est étendu à la CVAE et aux revenus étrangers (rappel)

En plus de leurs contrôles actuels, les AGA doivent désormais procéder aux contrôles annuels de concordance, de cohérence et de vraisemblance des déclarations n° 1330-CVAE souscrites par leurs adhérents. (cf n° 700)

Elles doivent également effectuer les mêmes contrôles pour les revenus non commerciaux que leurs membres seraient amenés à percevoir à l'étranger et qui ne seraient pas contrôlés par un certificateur étranger. (décret n° 2016-1356, 11 oct. 2016)

Prestations annexes

Jusqu'à présent, les associations agréées avaient la possibilité de tenir la comptabilité de leurs adhérents. En prévoyant que ces dernières ont désormais pour objet de développer chez leurs membres l'usage de la comptabilité, sous réserve des dispositions de l'ordonnance 45-2138 du 19 septembre 1945 portant institution de l'ordre des experts-comptables et réglementant le titre et la profession d'expert-comptable, cette faculté leur est désormais supprimée (CGI ann. II art. 371 M modifié).

Parallèlement à cette suppression, les associations agréées peuvent désormais fournir à leurs membres une assistance en matière de gestion.

Actuellement, les AGA peuvent fournir à leurs adhérents des services en matière de formation. Désormais, le décret du 11 octobre 2016 précise expressément que cette formation a trait au droit, à la fiscalité à la comptabilité ou à la gestion (CGI ann. II, art. 371 M modifié).

Nouvelles obligations

De nouvelles obligations et interdictions sont mises à la charge des AGA. Ainsi, ces dernières doivent désormais assurer la traçabilité de l'ensemble de leurs missions de contrôle.

De même, elles contrôlent la capacité de leurs adhérents à respecter, en cas de vérification de comptabilité, à remettre une copie des fichiers des écritures comptables conformément à l'article L 47 A du LPF (art. 371 Q, 5° et 6° nouveaux).

Enfin, les AGA doivent désormais s'engager statutairement à ne pas sous-traiter leurs missions à des professionnels de l'expertise comptable ou avocats dont l'adhérent a utilisé les services au titre de l'exercice contrôlé. (CGI art. 371 QA, 8° nouveau)

Examen périodique de sincérité

L'article 37 de la loi de finances rectificative pour 2015 a institué l'examen périodique de sincérité (EPS), qui prévoit l'examen par l'organisme de gestion agréé (OGA) d'un échantillon de pièces justificatives, notamment pour s'assurer de la déductibilité de certaines charges déduites du résultat, selon une fréquence pluriannuelle : une fois tous les 3 ans pour les adhérents sans l'assistance d'un membre de l'ordre, et une fois tous 6 ans pour les autres.

La sélection des pièces à examiner par l'OGA est prévue par paliers. Ainsi, préalablement au contrôle des pièces justificatives de dépenses relatives à des zones identifiées de risque de l'entreprise, l'OGA devra contrôler systématiquement l'éligibilité de son adhérent aux dépenses fiscales et dispositifs avantageux auxquels celui-ci prétend, sans plancher ni plafond en nombre de pièces à examiner : exonérations et abattements ZRR, ZFA, ZFU, JEI, déduction «médecins conventionnés de Secteur I», réductions et crédits d'impôts.

Le choix des pièces prend appui sur la remise, par l'adhérent, d'un document fournissant une vision exhaustive des opérations comptables de l'entreprise. Ce document est détruit par l'AGA une fois l'examen réalisé. Il n'est en aucun cas fourni par l'association à l'administration fiscale.

A l'issue du contrôle, l'adhérent est mis en mesure de présenter ses observations en réponse aux éventuelles questions et critiques formulées dans le cadre de cet examen. Enfin, un compte rendu de mission doit être réalisé.

Ce nouvel examen sera effectué en même temps que l'examen annuel de concordance, de cohérence et de vraisemblance des déclarations (ECCV), le délai pour effectuer ce dernier étant dans ce cas porté de 6 à 9 mois (soit 11 mois au lieu de 8 pour émettre le compte-rendu de mission).

Cette nouvelle mesure s'applique dès 2017 sur les exercices 2016. (Décret n° 2016-1356 du 11 octobre 2016; CGI, ann. II, art. 371 Q, 4° nouveau; BOI-DJC-OA-20-10-20-20 du 1^{er} février 2017)

Parallèlement au contrôle de sincérité des adhérents, l'article 1649 quater K quater du CGI a instauré un contrôle spécifique des OGA par l'administration

fiscale. Ainsi, l'OGA doit se soumettre à un contrôle de l'administration destiné à vérifier la conformité de son organisation et de ses travaux aux dispositions du CGI. (CGI ann. II art. 371 Q, 7° nouveau).

Modification du délai de transmission du dossier d'analyse économique

Les associations agréées doivent désormais fournir le dossier d'analyse économique dans un délai de deux mois suivant la date de réception de la déclaration de résultats par l'association (au lieu de 9 mois suivant la date de clôture de l'exercice). (CGI ann. II art. 371 Q, 1° modifié).

Pour les CGA, le dossier de gestion doit être transmis aux adhérents dans un délai de deux mois suivant la date de réception de la déclaration de résultats par le centre et au plus tard de neuf mois suivant la clôture de leur exercice comptable lorsque celui-ci ne coïncide pas avec l'année civile. (CGI ann. II art. 371 E, 1° modifié).

Création des organismes mixtes de gestion agréés

L'article 37 de la loi du 29 décembre 2015 permet le regroupement au sein des organismes mixtes de gestion agréés (OMGA) des adhérents relevant des régimes des BIC, des BA et des BNC (CGI art. 1649 quater K ter).

Le décret du 11 octobre 2016 fixe les conditions générales de création, d'agrément et de fonctionnement de ces nouveaux organismes qui reprennent sensiblement celles des OGA existants. A cet effet, une section est créée dans l'annexe II au CGI (CGI ann. II art. 371 Z bis à 371 Z sexdecies).

Relèvement du nombre minimum d'adhérents

A compter de 2019, le nombre d'adhérents d'un OGA, imposés selon un régime de bénéfice réel ou de déclaration contrôlée, devra être au minimum de 500 à la création. Le renouvellement de l'agrément ne sera pas assuré si le nombre d'adhérents n'atteint pas 1000 dans un délai de trois ans à compter de la date d'agrément (CGI ann. II art. 371 B et art. 371 N modifiés). Ces seuils s'appliqueront également aux centres mixtes de gestion agréés.

Les OGA déjà bénéficiaires d'un agrément disposent d'un délai d'un an supplémentaire (soit jusqu'au 1^{er} janvier 2020) pour se mettre en conformité avec la nouvelle réglementation sur les seuils minimum (décret du 11-10-2016 art. 3)

REGIMES D'IMPOSITION

Première année d'activité et micro-BNC

Suite à des commentaires divergents quant à la détermination du régime d'imposition pour l'année de début d'activité, l'administration fiscale a apporté les précisions suivantes :

« Pour déterminer si le régime micro-BNC s'applique au titre d'une année N, il convient de se référer aux recettes au titre de l'année antérieure, à l'instar des règles applicables en matière de TVA.

S'agissant de l'année de création, en l'absence de recettes au titre de l'année antérieure N-1, le régime micro-BNC est toujours applicable, sauf option du contribuable pour un régime réel d'imposition.

L'année suivant celle de la création, le régime d'imposition est déterminé au regard du montant des recettes de l'année précédente, à savoir l'année de création, le cas échéant ajusté prorata temporis.

L'éventuel dépassement de seuil de chiffre d'affaires intervenant au cours de l'année de démarrage de l'activité n'est donc pas susceptible de remettre en cause le bénéfice du régime micro-BNC du professionnel n'ayant pas opté pour le régime réel ».

Ces précisions seront prochainement reprises dans la doctrine fiscale (BOFiP). (Lettre DLF, Bureau B1, 25-5-16)

Revalorisation des seuils du régime micro-BNC et de la franchise en base de TVA

Au 1^{er} janvier 2017, les limites de recettes du régime micro-BNC et de la franchise en base sont portées de 32 900 € HT à 33 100 € HT pour le premier seuil, et de 34 900 € HT à 35 100 € HT pour le seuil majoré.

Ces nouveaux plafonds s'appliquent aux recettes réalisées à compter du 1^{er} janvier 2017 et pour les années 2017, 2018 et 2019. (LF 2017, art. 2 ; Loi. n° 2016-1691, 9 déc. 2016, art. 124, II) [Voir annexe n° 555](#)

Le régime micro-BNC est ouvert à certaines EURL

Les EURL dont l'associé unique est une personne physique dirigeant cette société peuvent bénéficier du régime micro-BIC ou micro-BNC.

Cette mesure s'applique à compter du 11-12-2016. (Loi «Sapin 2», n° 2016-1691 du 9-12-2016, art. 124)

Réduction de la période de validité de l'option pour la déclaration contrôlée

La durée de validité de l'option pour la déclaration contrôlée exercée par un professionnel libéral relevant du régime micro-BNC est réduite de deux ans à un an. Sauf renonciation expresse, cette option est reconduite tacitement chaque année pour un an, au lieu de deux ans jusqu'à présent.

Cette mesure s'applique aux options exercées ou reconduites tacitement à compter du 1^{er} janvier 2016.

Les modalités d'option, de reconduction ou de renonciation restent inchangées.

Les professionnels libéraux relevant du régime micro-BNC peuvent opter pour la déclaration contrôlée dans le délai de dépôt de la déclaration des bénéfices non commerciaux de l'année au titre de laquelle ils souhaitent être soumis selon ce régime, soit au plus tard le 3 mai 2017 pour l'imposition des bénéfices de 2016.

Attention, les professionnels ayant exercé avant le 3 mai 2016 une option pour le régime de la déclaration contrôlée au titre de la période 2015-2016, ou dont l'option a été reconduite tacitement pour cette période, et qui souhaitent y renoncer pour 2017, devaient formuler leur choix avant le 1^{er} février 2017. Ils ne peuvent pas renoncer à l'option pour la période 2016.

Selon la nouvelle rédaction du texte légal, les professionnels doivent donc renoncer à leur option (le 1^{er} février 2017) avant même l'expiration du délai pour l'exercer (3 mai 2017). Les commentaires de l'administration sont attendus sur ce point. (Loi «Sapin 2», n° 2016-1691 du 9-12-2016, art. 124) [Voir n° 20](#)

Les SISA peuvent opter pour l'IS

Les sociétés interprofessionnelles de soins ambulatoires (Sisa) sont des sociétés civiles qui peuvent être constituées entre des personnes physiques exerçant une profession médicale, d'auxiliaire médical ou de pharmacien. Elles ont pour objet la mise en commun de moyens pour faciliter l'exercice de l'activité professionnelle de chacun des associés et l'exercice en commun d'activités de coordination thérapeutique, d'éducation thérapeutique ou de coopération entre les professionnels de santé.

Les bénéfices réalisés par ces sociétés étaient jusqu'alors imposés à l'impôt sur le revenu au nom de chacun des professionnels de santé associés, à proportion de leurs droits dans ces sociétés, soit dans la catégorie des BIC (cas notamment du pharmacien), soit dans celle des BNC (cas en principe des autres professionnels de santé).

L'article 102 de la loi de finances rectificative pour 2016 permet aux Sisa d'opter pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés, dans les conditions prévues par l'article 239 du CGI. La possibilité d'option pour l'assujettissement à l'IS concerne les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2017. (LFR 2016, art.102)

BNC

Délai de dépôt des déclarations

La loi fixe la date limite de dépôt des déclarations au 2^{ème} jour ouvré qui suit le 1^{er} mai, soit pour cette année au 3 mai 2017.

Un délai supplémentaire de 15 jours a toutefois été annoncé à la demande du conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables pour les exercices 2016.

Le plafond de déductibilité de l'amortissement des véhicules est modifié

La loi de finances pour 2017 augmente le plafond de déduction fiscale de l'amortissement des véhicules de tourisme les moins polluants et, à l'inverse, le diminue pendant cinq années consécutives pour les véhicules les plus polluants. (LF 2017, art. 70) [Voir n°180](#)

L'amortissement exceptionnel des logiciels est supprimé

Les logiciels acquis au cours des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2017 ne peuvent plus être amortis sur douze mois. (LF 2017, art. 32, I-6°) [Voir n° 181](#)

Prélèvement à la source

Le montant de certains produits et des plus-values et moins-values à court terme, compris dans le bénéfice imposable, n'est pas retenu pour le calcul de l'acompte d'impôt sur le revenu dû à compter de 2018. Ces montants doivent donc être reportés sur la déclaration n° 2035 et dans des cases spécifiques de la déclaration n° 2042C Pro. (Notice 2035) [Voir n° 262](#)

Les allègements fiscaux en faveur des jeunes entreprises innovantes sont prorogés

Les entreprises placées sous ce statut qui sont créées jusqu'au 31 décembre 2019 peuvent obtenir une période d'exonération totale des bénéfices suivie d'une période d'abattement de 50 % de douze mois chacune. (LF 2017, art. 73) [Voir n° 2654](#)

Les remises sur émoluments conformes à la réglementation notariale ne sont pas déductibles

La CAA de Nancy adopte une solution contraire à celle de la CAA de Paris. [Voir n° 3024](#)

Exonération des indemnités journalières des non-salariés atteints d'une affection de longue durée (rappel)

Les indemnités journalières des travailleurs indépendants atteints d'une affection de longue durée (affection comportant un traitement prolongé et une thérapie particulièrement coûteuse) sont exonérées pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2017. (LF 2016, art. 78; art. 154 bis A du CGI). [Voir n° 319](#)

Le régime fiscal des activités commerciales accessoires des vétérinaires est précisé

A l'occasion de l'intégration dans la base Bofip des dispositions de l'article 155, I-2 du CGI, l'administration précise le régime fiscal des vétérinaires réalisant des opérations commerciales hors prestations médicales. [Voir n° 320](#)

Co-voiturage

Les revenus tirés d'une activité de co-consommation (co-voiturage, sorties de plaisance en mer, organisation de repas ou "co-cooking") sont exonérés d'impôt sur le revenu sous certaines conditions liées à la nature de l'activité et au montant des frais partagés.

Cependant, indique l'administration dans une mise à jour de sa base Bofip, les titulaires de BNC doivent prendre en compte les revenus tirés du covoiturage pour la déduction de leurs frais de déplacement.

Ainsi, à l'occasion d'un déplacement professionnel, les frais de déplacement ne peuvent être déduits que pour leur montant net des remboursements perçus auprès des co-voiturés. (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20 n° 25 du 30-8-2016) [Voir n° 3595](#)

Frais de repas pris sur le lieu de travail

La fraction des frais supplémentaires de repas admise en déduction est limitée à 13,60 €. pour 2016 et à 13,65€ pour 2017. [Voir n° 362](#)

Chèques vacances

L'administration fiscale confirme que l'aide financière au titre des chèques-vacances que s'alloue un titulaire de BNC n'est pas déductible de ses résultats mais peut bénéficier de l'exonération de l'impôt sur le revenu prévue par l'article L.411-5 du code du tourisme dans la limite du SMIC apprécié sur une base mensuelle. Elle confirme également qu'un professionnel n'employant pas de salariés peut s'allouer une telle aide et bénéficier de la déduction dans la limite mentionnée supra. En revanche, lorsqu'il est lui-même employeur, il doit faire bénéficier ses salariés du versement des chèques-vacances pour bénéficier de la déduction fiscale. En pratique, le bénéfice imposable à reporter sur la déclaration n° 2042 CPRO est minoré du montant de l'aide financière dans la limite du SMIC mensuel, sans que cette minoration ne conduise à faire naître un déficit ni à augmenter le déficit. (ndlr : selon le même principe que pour les CESU ([cf n° 520](#))).

Le mécénat est étendu aux organismes de sauvegarde du patrimoine culturel d'intérêt mondial

Les réductions d'impôts pour dons, dont peuvent bénéficier les particuliers et les entreprises, sont étendues aux dons et versements effectués, à compter du 1^{er} janvier 2017, en faveur d'organismes de sauvegarde de biens culturels contre les effets d'un conflit armé. (LFR 2016 art. 42) [Voir n° 3988](#)

Le crédit d'impôt métiers d'art est étendu et prorogé

Le crédit d'impôt dont peuvent bénéficier les entreprises relevant des métiers d'art est reconduit pour trois ans. En outre, le dispositif est étendu aux entreprises œuvrant dans le domaine de la restauration du patrimoine à compter du 1^{er} janvier 2017. (LF 2017, art. 65) [Voir n° 3990](#)

Cice : Le taux du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi est porté de 6 % à 7 % pour les rémunérations versées à compter du 1^{er} janvier 2017. (LF 2017, art. 72) [Voir n° 3998](#)

TVS : nouvelle exonération et aménagement

L'exonération temporaire de taxe sur les véhicules de société est étendue aux véhicules combinant l'essence à

du gaz naturel véhicule ou du gaz de pétrole liquéfié et aux véhicules destinés exclusivement à un usage agricole. (LFR 2016, art. 53)

Pour les périodes d'imposition ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2018, la TVS est aménagée afin d'aligner la période d'imposition sur l'année civile et de simplifier les obligations et modalités déclaratives et de paiement de la taxe. (LFSS 2017, art. 19) **Voir n° 420**

Exercice médical en ZFU-TE : l'administration précise la notion d'activité sédentaire

Exerce une activité sédentaire un médecin disposant d'un cabinet en ZFU-TE au sein duquel il assure ses consultations et opérant dans une clinique hors zone. Il bénéficie alors de l'exonération au prorata du montant hors taxe des recettes réalisés dans la zone. (Rép. Lévy, AN 25-10-16 n° 92955) **Voir ° 569**

CVAE : à terme, la déclaration des effectifs salariés se fera via la DSN

La déclaration sociale nominative (DSN), dont la généralisation est prévue pour 2017, doit comporter, pour les employeurs assujettis à la CVAE, un certain nombre d'éléments relatifs à leurs effectifs salariés et à la répartition géographique de ceux-ci. La transmission de cette déclaration permet de satisfaire l'obligation de souscrire la déclaration n° 1330-CVAE. Les employeurs restent toutefois tenus, malgré la transmission de la DSN, d'adresser la déclaration n° 1330-CVAE au service des impôts dont relève leur principal établissement jusqu'à une date fixée par arrêté conjoint des ministres chargés de la sécurité sociale et du budget et au plus tard jusqu'au 1^{er} janvier 2022. (décrets 2016-1361 du 12-10-16 et 2016-1567 du 21-11-16; BF 1/17)

Nouvelles déclarations obligatoirement dématérialisées

La loi de finances rectificative pour 2016 généralise, pour les revenus perçus à compter de 2017, l'obligation de télédéclarer les versements de traitements, salaires, pensions ou rentes viagères, de commissions, honoraires ou assimilés et des pensions (**DADS et DAS 2**).

Pour les employeurs relevant de la déclaration sociale nominative (**DSN**), la déclaration est d'ores et déjà transmise selon un procédé informatique.

La souscription obligatoire par voie électronique concerne également la **déclaration récapitulative de réductions et crédits d'impôt n° 2069 RCI**. Cette obligation est applicable aux déclarations déposées à compter du 1^{er} janvier 2018. (LFR 2016, art. 15)

Elle concerne enfin la souscription en ligne de la déclaration d'ensemble des revenus **n° 2042**. Cette obligation s'applique progressivement de 2016 à 2018, en fonction du revenu fiscal de référence, avant d'être généralisée en 2019.

En 2017 (déclaration des revenus de 2016), elle

concerne les contribuables dont le revenu fiscal de référence de 2015 est supérieur à 28 000 €. (LF 2016)

TVA sur l'essence

La TVA grevant les essences utilisées comme carburants devient progressivement déductible, quel que soit le véhicule dans lequel elles sont utilisées, afin d'aligner le régime applicable à l'essence sur celui applicable au gazole :

- à hauteur de 10 % en 2017 si elles sont utilisées pour les véhicules ou engins exclus du droit à déduction, (voiture de tourisme, vélomoteurs, motos, ...) cette proportion étant augmentée tous les ans jusqu'à atteindre 80 % à compter de 2021 ;

- à hauteur de 20 % en 2018 si elles sont utilisées pour les véhicules ou engins non exclus du droit à déduction, proportion augmentée tous les ans jusqu'à la déductibilité totale à compter de 2022.

Le droit à déduction partielle s'exercera dans les conditions de droit commun. En particulier, pour que le redevable puisse déduire la TVA grevant les produits concernés, ceux-ci devront être utilisés pour les besoins de son activité taxable et le redevable devra détenir une facture faisant mention de la taxe. (LF 2017, art. 31)

Ndlr : attention, les tickets de carte bancaire ne constituent pas une facture.

CONTROLE FISCAL

Création d'une procédure de contrôle fiscal à distance pour les comptabilités informatisées

Cette nouvelle procédure de contrôle fiscal à distance, dénommée « **examen de comptabilité** », est réservée au contrôle des comptabilités informatisées. L'examen de comptabilité est réalisé à partir des fichiers des écritures comptables (FEC) communiqués par l'entreprise. L'administration peut avoir recours à cette procédure plutôt qu'à une vérification de comptabilité lorsqu'elle considère qu'il n'est pas nécessaire d'effectuer des investigations sur place au regard des enjeux et de la typologie de l'entreprise.

Un examen de comptabilité ne peut être engagé sans que le contribuable en ait été informé par l'envoi d'un avis d'examen de comptabilité précisant expressément qu'il a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix.

Dans un délai de quinze jours à compter de la réception de cet avis, le contribuable est tenu d'adresser à l'administration une copie des fichiers des écritures comptables (FEC) sous forme dématérialisée répondant aux normes fixées par arrêté du ministre chargé du budget. Au plus tard six mois après la réception de la copie des FEC, l'administration envoie au contribuable une proposition de rectification ou l'informe de l'absence de rectification. Il est informé au plus tard lors de l'envoi

de la proposition de rectification de la nature et du résultat des traitements informatiques donnant lieu à des rehaussements.

A défaut de transmission de leur comptabilité dans les délais, les contribuables s'exposent à une amende de 5 000 € (CGI art. 1729 D, II).

La nouvelle procédure d'examen à distance des comptabilités informatisées est applicable aux avis d'examen adressés à compter du 31 décembre 2016 (LFR 2016, art. 14; LPF art. L 47)

Demandes de remboursement de crédits de TVA

Une procédure spécifique d'intervention sur place de l'administration fiscale est créée pour instruire les demandes de remboursement de crédits de TVA déposées à compter du 1^{er} janvier 2017.

L'administration peut désormais se rendre sur place pour instruire les demandes contentieuses de remboursement de crédits de TVA, notamment en cas de doute sur la sincérité de celles-ci.

Jusqu'à présent, si elle souhaitait contrôler de telles demandes, elle ne pouvait le faire que dans le cadre très général d'une vérification de comptabilité ou celui beaucoup plus restreint du contrôle sur pièces. La nouvelle procédure aboutit à un contrôle moins lourd et plus rapide qu'une vérification de comptabilité mais plus complet qu'un simple contrôle sur pièces.

Le texte prévoit expressément que les opérations réalisées ne constituent pas une vérification de comptabilité au sens de l'article L 13 du LPF. Ainsi, une telle vérification peut être menée ultérieurement. De même, une vérification intervenue en amont n'est pas un obstacle à la mise en œuvre de cette mesure spécifique d'instruction sur place. (LFR 2016, art. 102)

DIVERS

Les modalités de conservation et de stockage des factures papier sont assouplies

La loi de finances rectificative pour 2016 assouplit les modalités de conservation des documents comptables et des pièces et factures justificatives établis ou reçus sur support papier, qui peuvent désormais être conservés pendant le délai de six ans prévu par l'article L 102 B, I du LPF, au choix de l'entreprise, sur support informatique ou sur support papier. Les entreprises pourront ainsi, aux fins de la conservation de ces documents et factures, numériser immédiatement les documents qu'ils établissent ou reçoivent sous forme papier.

Les modalités de numérisation des factures papier permettant de garantir leur authenticité et leur intégrité seront définies par arrêté.

Par mesure de coordination, l'article 99 du CGI (obligations des contribuables soumis au régime de la déclaration contrôlée) et l'article 286, I-3° du même Code (obli-

gations des assujettis à la TVA), qui renvoient à l'article L 102 B, I du LPF, sont modifiés afin de supprimer toute référence à la conservation des documents comptables et pièces justificatives des opérations ouvrant droit à déduction dans leur forme d'origine. (LFR 2016, art.16)

Le prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu entre en vigueur le 1^{er} janvier 2018

Le prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu s'appliquera aux revenus salariaux, aux pensions, aux revenus des travailleurs indépendants ainsi qu'aux revenus fonciers, perçus ou réalisés à compter du 1^{er} janvier 2018. Un crédit d'impôt spécifique évite qu'en 2018 les contribuables aient à acquitter à la fois l'imposition de leurs revenus contemporains et celle de leurs revenus de l'année 2017.

Cette réforme, qui se substitue au régime du versement des acomptes provisionnels et à celui de la mensualisation, ne modifie ni les règles actuelles de calcul de l'impôt sur le revenu ni l'obligation de déposer une déclaration des revenus de l'année N en N + 1.

Les revenus salariaux et les pensions font l'objet d'une retenue à la source opérée par l'employeur ou l'organisme versant. Les travailleurs indépendants ainsi que les titulaires de revenus fonciers s'acquittent d'un acompte, liquidé par l'administration d'après les derniers éléments de taxation dont elle dispose et qu'elle prélève mensuellement ou trimestriellement sur leurs comptes bancaires.

Le prélèvement à la source est calculé en appliquant, aux assiettes respectives de la retenue à la source et de l'acompte, un taux d'imposition unique calculé par l'administration pour chaque foyer fiscal sur la base des impôts et des revenus de l'avant-dernière année, pour le calcul de la retenue à la source et des acomptes afférents à la période de janvier à août de l'année concernée, et sur la base de ceux de l'année précédente pour les prélèvements opérés de septembre à décembre.

En 2018, le taux retenu par la DGFIP pour les prélèvements de janvier à août est donc calculé à partir de la déclaration des revenus perçus en 2016 déposée au printemps 2017 et le taux du prélèvement pour septembre à décembre à partir de la déclaration de revenus perçus en 2017 déposée au printemps 2018.

Les avis d'imposition des revenus 2016 adressés aux contribuables en 2017 indiqueront ce taux, qui sera par ailleurs disponible dans les espaces personnels du site internet de la DGFIP (impot.gouv.fr).

Dès le second semestre 2017, l'administration communiquera aux différents collecteurs le taux de prélèvement applicable à compter du 1^{er} janvier 2018 pour chaque salarié ou bénéficiaire de pensions de retraite. (LF 2017, art. 60 et 82).

Incidences sur la 2035 de 2017 : voir n° 262

PRÉSENTATION DE LA DÉCLARATION

VERSION DÉMATÉRIALISÉE OBLIGATOIRE

10 Aucune déclaration n° 2035 papier ne vous sera adressée puisque :

- d'une part, l'option pour la dématérialisation et la télétransmission de vos déclarations, soit via votre Cabinet comptable, soit via votre AGA, est obligatoire Voir n° 16;

- d'autre part, l'obligation de télétransmettre les déclarations de résultats est étendue à toutes les entreprises à compter des échéances de mai 2015. (BOI-BIC-DECLA-30-60-40-20150401)

Cette déclaration peut néanmoins, si nécessaire, être téléchargée et/ou souscrite pour les non-adhérents sur le site Internet : www.impots.gouv.fr

La déclaration 2035 comporte en 1^{ère} page, les données de la déclaration elle-même (voir p. 54 et exemple page 135), en page 2 les tableaux relatifs aux immobilisations et leurs amortissements (voir p. 59 et ex. p. 136);

- et en page 3 le tableau servant à la détermination des plus-values (voir page 60 et exemple p. 137).

- les annexes 2035 A et 2035 B sur lesquelles sont portés les éléments servant à la détermination du résultat; (voir pages 61s et exemple pages 138 et 139).

- la notice 2035 NOT.

➡ **L'annexe 2035 E doit être remplie si vos recettes sont supérieures à 152 500 € HT, pour le calcul de la cotisation sur la valeur ajoutée (CVAE) Voir n° 700**

➡ les sociétés, associations et groupements (non passibles de l'impôt sur les sociétés) doivent, par ailleurs remplir les annexes suivantes :

- l'état de répartition des résultats entre les associés figurant en page 3 (une annexe supplémentaire n° 2035 AS peut également être souscrite) Voir n° 400

- les annexes 2035 F et G : annexes permettant respectivement de décrire la composition du capital social, les filiales et les participations.

TÉLÉTRANSMISSION DES DÉCLARATIONS

16 Les associations agréées ont l'obligation de dématérialiser et de télétransmettre aux services fiscaux, selon la procédure prévue par le système de transfert des données fiscales et comptables (TDFC), les attestations qu'elles délivrent à leurs adhérents, ainsi que les déclarations de résultats, leurs annexes et les autres documents les accompagnant . (CGI, art. 1649 quater H, 2^e alinéa ; BOI-DJC-OA-20-10-40)

S'agissant des informations plus générales relatives à

l'utilisation de la procédure TDFC, il convient de se reporter au BOI-BIC-DECLA-30-60-30.

161 Précisions concernant les AGA

➡ Par dérogation, l'obligation de télétransmission ne concerne pas le détail des éléments du tableau des immobilisations et des amortissements de la liasse 2035. Si vous disposez d'un grand nombre d'immobilisations, vous avez en effet la faculté de déposer le détail sur support papier à votre SIE (et à votre AGA sur tout support). Vous devrez toutefois compléter les cases « TOTAL » du cadre « IMMOBILISATIONS ET AMORTISSEMENT » de la déclaration 2035 dématérialisée. (BOI-BIC-DECLA-30-60-30-10-20160302, n° 230)

➡ Dans le cas où la télétransmission d'une ou de plusieurs déclarations rectificatives s'avère nécessaire, l'association agréée n'a pas à télétransmettre de nouveau l'attestation d'adhésion.

➡ Introduction d'une date limite de transmission des informations

L'adhérent devra transmettre dans un délai fixé par l'AGA avant la date limite de dépôt des déclarations (par exemple 15 jours avant la date limite de dépôt), toutes les informations et tous les documents nécessaires à l'AGA pour accomplir ses missions dans les délais impartis.

➡ Conséquences en cas de non respect de ces règles

Les statuts de l'AGA peuvent prévoir l'application de sanctions disciplinaires allant jusqu'à l'exclusion pour les adhérents qui ne se conformeraient pas à leurs obligations statutaires.

Toutefois, il est précisé qu'en aucun cas, l'opposition à la télétransmission de ses déclarations de la part d'un adhérent ne peut se traduire pour l'organisme agréé par le refus de délivrance de l'attestation d'adhésion si les conditions exigées à l'article 371W de l'annexe II au code général des impôts sont remplies (ndlr : respect des délais d'adhésion).

➡ Responsabilité de l'AGA

La responsabilité de l'AGA vis à vis de l'administration fiscale pour non respect de son obligation légale de télétransmission ne sera pas mise en cause dans le cas où l'adhérent n'aura pas rempli les obligations qui lui sont imposées statutairement et notamment s'il n'a pas transmis les éléments nécessaires à la télétransmission dans le délai fixé par l'AGA ou à défaut, s'il n'a pas déposé une déclaration papier.

De même, la responsabilité de l'AGA ne sera pas mise en cause en cas de rejet technique. Cette notion de rejet technique s'applique à tout rejet de la télétransmission prononcé par la DGFIP quelle qu'en soit la cause.

En revanche, la responsabilité de l'AGA vis-à-vis de l'administration fiscale peut être mise en cause dans le cas où cette dernière considère que l'AGA n'a pas pris les dispositions nécessaires pour inciter ses adhérents à télédéclarer.

➔ Réalisation de l'obligation

Si l'AGA n'effectue pas elle-même la totalité des télétransmissions de ses adhérents, il lui appartient de contrôler la réalité des télétransmissions effectuées par des tiers.

Afin de faciliter ce contrôle, les tiers partenaires EDI doivent effectuer une télétransmission simultanée des documents à l'Administration et à l'AGA.

L'AGA a rempli sa mission de contrôle de la réalité des télétransmissions effectuées par des tiers à partir du moment où elle reçoit la télédéclaration du partenaire EDI.

L'obligation de télétransmission faite à l'association agréée est considérée comme remplie pour son adhérent dès lors que la déclaration de résultats, ses annexes et l'attestation concernée par l'obligation de télétransmission sont effectivement transmis par TDFC par les partenaires mandatés.

➔ Obligation de conservation des documents

A des fins de contrôle, l'association agréée doit pouvoir justifier de la télétransmission des déclarations de résultats, leurs annexes et les documents les accompagnant pour chacun de ses adhérents.

L'AGA doit donc collecter et conserver, pendant un délai de six ans, les éléments probants de la télétransmission, qu'il ait assuré lui-même la télétransmission ou que celle-ci ait été effectuée par l'Expert-comptable ou un partenaire EDI.

162 Précisions concernant les cabinets comptables

Dépôts provisoires

À titre exceptionnel, une déclaration provisoire peut être déposée lorsque les intéressés sont confrontés à des situations particulières prévues aux articles 53A, 73D ou 93B du CGI et sous réserve de justifications.

Exemple : lorsqu'un associé de SCP cesse son activité en cours d'année, une déclaration 2035 provisoire peut être établie au nom de la société. Elle permettra de connaître la quote-part revenant au contribuable quittant la société civile, pour lequel une imposition immédiate sera alors établie. Cf n°419

Dépôts rectificatifs

La rectification par le Cabinet des données transmises est autorisée, sous réserve que les informations initiales

et rectificatives figurent dans deux fichiers distincts reçus par le centre de services informatiques, soit au cours d'une seule transmission, soit au cours de deux transmissions différentes.

Dans le cadre de TDFC, un document est qualifié de rectificatif s'il est envoyé postérieurement à un document de même nature, accepté techniquement par la DGI, comportant, pour un même contribuable, la même date de clôture d'exercice, la même catégorie fiscale et le même régime.

Utilisation de formulaires d'un millésime antérieur

Seuls les modèles de formulaires millésimés 2016 et 2017 sont acceptés pendant la campagne 2017.

Les dépôts relatifs à un exercice dont la date de clôture nécessite l'utilisation de formulaires d'un millésime 2015 ou antérieur seront réalisés sur support papier. (BOI-BIC-DECLA-30-60-30-10, § 320 mis à jour par nos soins)

163 Remarque sur l'attestation de l'AGA

Les "partenaires EDI" sont autorisés à effectuer l'envoi dissocié dans le temps à la DGI de la déclaration et de ses annexes d'une part, de l'attestation d'adhésion à une association agréée d'autre part, sous réserve que ces deux documents parviennent au plus tard à la date limite de dépôt des déclarations TDFC. Ils doivent, à cet effet, s'assurer que le numéro d'agrément et les coordonnées de l'association agréée figurent bien sur la déclaration.

Rien ne s'oppose à ce qu'ils envoient la déclaration simultanément à l'AGA et à la DGI. En revanche, l'envoi de la déclaration à l'AGA, quelle que soit sa forme (papier ou dématérialisée), doit toujours intervenir préalablement à la délivrance de l'attestation par cette dernière. En effet, quel que soit son mode de transmission, à la DGI, l'attestation doit toujours émaner de l'AGA qui doit, préalablement à sa délivrance, procéder à la vérification de la réalité et de la durée d'adhésion et de l'application d'un régime réel de déclaration.

164 Délais de dépôt des documents dématérialisés

Le délai est fixé au 2^e jour ouvré suivant le 1^{er} mai.

(BOI-BIC-DECLA-30-60-30-30-20160302, § 290)

Un délai supplémentaire de 15 jours a été annoncé exceptionnellement pour les exercices 2016.

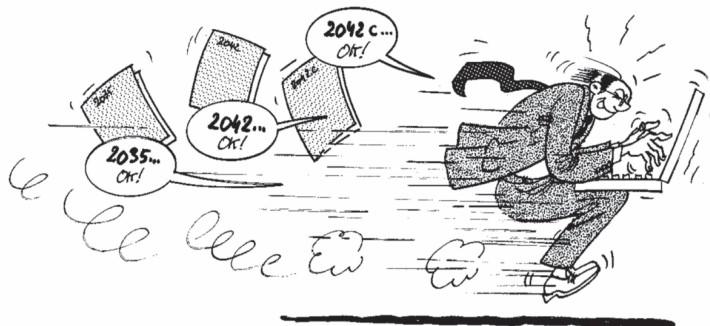
Compte fiscal en ligne

Les professionnels ont la faculté d'adhérer au service "consultation du compte fiscal" depuis le portail fiscal www.impots.gouv.fr (professionnels/espace abonné : en savoir plus sur l'espace abonné)

Il permet à l'adhérent de visualiser ses déclarations professionnelles (2035, TVA,...) et les paiements liés.

Des renseignements complémentaires sont disponibles sur le site : www.edificas.org (volumes III-A et III-B du cahier des charges 2017 EDI-TDFC)

INDICATIONS GÉNÉRALES



PERSONNES TENUES DE SOUSCRIRE LA DÉCLARATION 2035

20 Doivent notamment souscrire cette déclaration :

➔ Les titulaires de bénéfices non commerciaux qui relèvent de droit ou sur option du régime de la déclaration contrôlée

NB 1 : les règles de franchissement de seuil sont aménagées à compter de 2015. (cf guide fiscal 2016 p.4)

NB 2 : Les professionnels qui sont de plein droit placés dans le champ d'application du régime micro pour l'imposition des revenus de 2016 peuvent encore opter pour le régime de la déclaration contrôlée jusqu'au dépôt de la déclaration correspondante soit le 3 mai 2017.

L'option pour la déclaration contrôlée ne nécessite aucun formalisme particulier et résulte de la souscription de la déclaration n° 2035.

Nouveau : à compter des options exercées ou reconduites tacitement à compter du 1^{er} janvier 2016, l'option est valable un an (au lieu de 2 ans) et est reconduite tacitement pour un an (au lieu de 2), dès lors que le professionnel n'a pas formulé une renonciation expresse avant le 1^{er} février de l'année suivant l'expiration de sa période d'application. Selon la nouvelle rédaction du texte légal, les professionnels doivent donc renoncer à leur option (le 1^{er} février 2017) avant même l'expiration du délai pour l'exercer (3 mai 2017). Les commentaires de l'administration sont attendus sur ce point. (Loi «Sapin 2», n° 2016-1691 du 9-12-2016, art. 124; BOI-BNC-DECLA-10-10 n° 100.)

➔ Les officiers publics et ministériels, quel que soit le montant de leurs recettes

Cette déclaration doit être souscrite par :

- les personnes physiques exerçant leur profession à titre individuel;
- les sociétés et groupements exerçant une activité libérale et soumis à l'impôt sur le revenu. (voir n°s 400s)

23 **NB** : les bénéfices réalisés par les associés des sociétés de personnes exerçant une activité non commerciale sont, quel que soit le montant des recettes réalisées par la société, déterminés selon le régime de la déclaration contrôlée. (CGI, art. 103; BOI-BNC-DECLA-10-10, n° 30)

BNC professionnels et non professionnels

25 Les contribuables qui disposent de BNC non professionnels, en plus de BNC professionnels, et qui relèvent du régime de la déclaration contrôlée, doivent souscrire une déclaration n° 2035 distincte faisant apparaître les recettes et les dépenses afférentes à ces activités. En effet, les déficits non commerciaux non professionnels ne peuvent être imputés sur le revenu global mais seulement sur les bénéfices tirés d'activités semblables durant la même année ou les six années suivantes. (Voir n° 501)

Ces bénéfices (ou déficits) sont à reporter sur la déclaration complémentaire des revenus n° 2042 C PRO. (Voir n° 40 et 500s.)

DÉLAIS DE DÉPÔT DE LA DÉCLARATION 2035

30 La date légale de dépôt **dématérialisé** au service des impôts de la déclaration n° 2035 et ses annexes est fixée au 2^e jour ouvré suivant le 1^{er} mai, soit le **3 mai 2017 en principe. Mais un délai supplémentaire de 15 jours a été annoncé (BOI à paraître)**

ATTENTION : vous devez respecter la date fixée par votre AGA pour lui communiquer votre déclaration et ses annexes (soit par courrier, soit par mail, soit par saisie sur son site internet) de façon à lui permettre de traiter votre déclaration, d'effectuer les contrôles de forme habituels, et de télétransmettre à la DGFIP dans les délais légaux votre déclaration et l'attestation d'adhésion. (cf n° 16)

En cas de cessation d'activité

La déclaration doit être déposée dans les 60 jours de la cessation. (cf n° 435)

En cas de décès

- 35 Elle doit être souscrite par les héritiers et déposée dans les 6 mois. (cf n° 436)

Ce délai de 6 mois ne s'applique que pour les déclarations concernant l'année même du décès. Si le contribuable décède au cours du délai normal de déclaration avant d'avoir souscrit la déclaration relative aux revenus de l'année précédente, les héritiers sont tenus de produire cette déclaration avant l'expiration du délai normal (cf n° 30).

- 37 Répartition prorata temporis

Les BNC (ou BIC et BA) doivent, en principe, être rattachés en totalité à la période comprenant la date de leur mise à disposition, c'est-à-dire le 31 décembre pour les BNC.

Toutefois, la possibilité de répartir prorata temporis les BNC (ou BIC et BA) est ouverte au conjoint survivant lorsque celui-ci dispose de tels revenus durant sa période d'imposition personnelle (de la date du décès au 31 décembre).

Cette répartition s'effectue par mois entier, le mois du décès étant rattaché à la période d'imposition commune. Le bénéfice de cette mesure est subordonné à la condition que le mode de répartition prorata temporis soit sollicité conjointement et par écrit par le conjoint survivant ou le partenaire survivant d'un Pacs et les ayants droit du défunt. (BOI-IR-CESS-10-20140428, n° 260)

DÉCLARATIONS DES REVENUS N° 2042 et N° 2042 C PRO

- 40 La production de la déclaration n° 2035 ne vous dispense pas de souscrire la déclaration de base de vos revenus n° 2042 et la déclaration complémentaire des revenus n° 2042 C PRO, sur laquelle vous aurez reporté notamment votre bénéfice professionnel BNC.

ATTENTION :

➡ la déclaration 2042 doit être déposée à une date différente de celle de la déclaration 2035, en principe fin mai, du fait de la mise en place de la déclaration pré-remplie.

➡ la déclaration n° 2042 doit être adressée au centre des impôts du lieu de votre domicile habituel contrairement à la déclaration n° 2035 qui doit l'être au service des impôts du lieu d'exercice de votre profession, ces deux lieux n'étant pas forcément les mêmes.

S'est rendu coupable de délit de fraude fiscale, le contribuable qui se borne à déposer sa déclaration de revenus catégoriels dans le département où il exerce son activité (notaire) mais s'abstient délibérément de souscrire parallèlement, dans son

département de résidence, ses déclarations d'ensemble de revenus faisant ainsi obstacle à l'établissement des rôles. (Cass. crim. 16.1.97; RJF 7/97)

En cas de décès

- 45 À compter de l'imposition des revenus de 2011, La déclaration des revenus n° 2042 imposables au nom du défunt peut être souscrite dans les délais de droit commun et non plus obligatoirement dans le délai de 6 mois. (LFR 2010, art. 53)

Ainsi la déclaration des revenus perçus entre le 1^{er} janvier N et la date du décès intervenant en N devra être produite en principe le 3 mai N+1 (sauf report de délai).

- 51 Mariage, Pacs, divorce ou séparation en cours d'année (CGI, art. 6; BOI-IR-CHAMP-20-20)

La loi de finances pour 2011 a simplifié les modalités d'imposition des couples qui se constituent ou se séparent au cours de l'année d'imposition en substituant aux impositions multiples une imposition unique des intéressés, commune ou séparée, pour l'ensemble de leurs revenus de l'année.

Mariage ou conclusion d'un Pacs à compter du 1^{er} janvier 2011

L'article 6, 5 du CGI pose le principe de l'imposition commune des époux ou partenaires pour l'ensemble des revenus dont ils ont disposé l'année du mariage ou de la conclusion du Pacs.

Exemple : P. et M. concluent un Pacs le 1^{er} mai N. Ils sont imposés conjointement au titre des revenus perçus du 1^{er} janvier au 31 décembre N.

Les époux et les partenaires liés par un Pacs peuvent opter pour l'imposition distincte des revenus dont chacun a personnellement disposé pendant l'année du mariage ou de la conclusion du pacte, ainsi que de la quote-part des revenus communs lui revenant. A défaut de justification de cette quote-part, ces revenus communs doivent être partagés en deux parts égales entre les conjoints ou partenaires.

En cas d'option, deux déclarations sont donc souscrites au titre de l'année d'imposition.

Divorce ou séparation à compter du 1^{er} janvier 2011

Dans sa nouvelle rédaction, l'article 6, 6 du CGI pose le principe de la déclaration unique distincte des couples qui se séparent. Chacun des anciens époux ou anciens partenaires liés par un Pacs est personnellement imposable sur les revenus dont il a disposé pendant l'année entière au cours de laquelle intervient l'événement, ainsi que sur la quote-part des revenus communs lui revenant.

A défaut de justification d'une répartition spécifique de la quote-part des revenus communs, ces revenus sont divisés en deux parts égales entre les époux, partenaires, anciens époux ou anciens partenaires liés par un Pacs.

SANCTIONS EN CAS DE DEFAUT OU DE RETARD DE PRODUCTION DE LA DÉCLARATION (1)

60 Evaluation d'office

Si vous ne produisez pas dans le délai imparti votre déclaration n° 2035, votre base d'imposition est susceptible d'être évaluée d'office, c'est-à-dire sans procédure contradictoire (pas de notification préalable et pas d'intervention de la commission départementale) si vous ne régularisez pas votre situation dans les 30 jours d'une première mise en demeure. (LPF art. L.73 et L.68; BOI-CF-IOR-50-20-20160706)

Il en va de même en cas de cessation d'activité lorsque le contribuable n'apporte pas la preuve que son état de santé l'a mis dans l'impossibilité absolue de déposer sa déclaration dans le délai légal.

Pénalités

Le défaut ou le retard de déclaration est sanctionné par l'application d'un intérêt de retard de 0,40 % par mois et d'une majoration de droits s'élevant au minimum à 10% (majoration encourue même si vous régularisez votre situation dans les 30 jours de la réception d'une première mise en demeure de produire votre déclaration (CGI art. 1727 et 1728).

De plus, vous encourez une amende fiscale de 15 € à 150 € (CGI art. 1729 B).

63 Majoration spécifique de 10%

Une **majoration de 10 %** s'applique en cas de **retard ou défaut de souscription des déclarations**. (voir n° 475)

Cette majoration spécifique remplace l'ancien dispositif de remise en cause de l'abattement qui était applicable jusqu'en 2005.

Exclusion de l'AGA

Enfin, la non-communication de votre déclaration n° 2035 et/ou des documents complémentaires à l'AGA est susceptible d'entraîner votre exclusion pour non respect de vos obligations.

SANCTIONS EN CAS D'INEXACTITUDE OU D'INSUFFISANCE DE DÉCLARATION

70 Pénalités

Lorsque la déclaration n° 2035 comporte des insuffisances qui conduisent l'administration à effectuer des redressements, vous encourez les pénalités prévues en cas d'insuffisance de déclaration. Le montant des droits est en effet assorti d'un intérêt de retard de 0,40%. En outre, les droits sont majorés de 40 % s'il y a eu **manquement délibéré** ou de 80 % si vous vous êtes rendu coupable de manœuvres frauduleuses.

Tolérance légale

L'article 1727, II, 4° du CGI prévoit que l'intérêt de retard ne s'applique pas lorsque l'insuffisance des chiffres déclarés n'excède pas le vingtième du revenu imposable retenu après redressement.

Sont toutefois exclus du bénéfice de cette tolérance les contribuables qui se sont rendus coupables de manquements délibérés, de manœuvres frauduleuses ou d'abus de droit. (BOI-CF-INF-10-10-10-20120912, n° 210s)

72

La mention expresse (art 1727, II, 2° du CGI)

Son utilité : si un doute subsiste sur le bien-fondé de certains éléments à déclarer, il est possible de mentionner dans la déclaration ou une note annexe les motifs de droit ou de fait qui vous conduisent à ne pas mentionner en totalité ou en partie, certains éléments d'imposition, ou à leur donner une qualification qui entraînerait, si elle était fondée, une taxation atténuée, ou à faire état de déductions qui sont ultérieurement reconnues injustifiées.

Cette "mention expresse" évite l'application de l'intérêt de retard de 0,40 % sur le complément d'impôt qui pourra être exigé si l'interprétation proposée n'est pas admise par l'administration. (BOI-CF-INF-10-10-10-20120912)

NB : un nouveau cas de dispense de l'intérêt de retard a été institué à compter du 1^{er} janvier 2009. (voir n° 73)

En pratique : votre déclaration étant télétransmise via votre Expert-comptable ou votre AGA, vous devez utiliser le formulaire "**annexe libre**" dont la case "**mention expresse**" sera cochée et comportant la date et l'objet de la demande. "

Attention : la "mention expresse" doit être employée de bonne foi. Elle signale en effet immédiatement au service des impôts une situation pouvant éventuellement entraîner un redressement.

(1) Est assimilé à un retard de déclaration le dépôt dans les délais d'une déclaration ne comportant pas toutes les mentions obligatoires ou n'indiquant pas le montant du bénéfice, ou le montant des recettes brutes.

Le fait qu'une déclaration soit assortie d'une "mention expresse" ne fait pas obstacle à l'application des sanctions prévues en cas de mauvaise foi ou de manœuvres frauduleuses dans le cas où, les motifs de droit ou de fait invoqués étant faux ou présentés de façon tendancieuse, cette mention est elle-même entachée de mauvaise foi.

73 **Question à l'administration restée sans réponse : utilisez la mention expresse** (CGI, art. 1727, II, 2 bis ; BOI-CF-INF-10-10-20120912, n° 90 à 200)

Afin de ne pas vous pénaliser si vous ne disposez pas, à l'expiration du délai de dépôt de votre déclaration, de tous les éléments d'interprétation nécessaires pour remplir vos obligations déclaratives, le législateur a étendu le dispositif dit de la « mention expresse ».

Ainsi, vous serez dispensé d'intérêts de retard si vous avez interrogé l'administration fiscale sur une difficulté d'interprétation d'une loi nouvelle ou sur une difficulté de détermination des incidences fiscales d'une règle comptable et si l'administration n'a pas formellement pris position sur la question avant l'expiration du délai de déclaration.

L'exonération des intérêts de retard est subordonnée aux conditions suivantes :

- ➡ vous êtes de bonne foi ;
- ➡ vous avez souscrit votre déclaration dans les délais prescrits ;
- ➡ vous vous êtes heurté à une difficulté touchant au principe ou aux modalités de la déclaration de certains éléments d'imposition.

Les difficultés rencontrées peuvent porter :

- soit sur le principe de la déclaration : telle somme est-elle imposable ou est-elle déductible ?
- soit sur les modalités de déclaration : dans quelle rubrique ou sous quel régime d'imposition doit être déclaré tel élément ?

Pour ouvrir droit à l'exonération d'intérêt de retard, la difficulté évoquée ne doit pas avoir donné lieu à des commentaires de l'administration dans une instruction publiée au Bulletin officiel des impôts.

- ➡ vous avez interrogé l'administration fiscale (par écrit ou par mail) avant l'expiration du délai de déclaration.

La demande doit être précise et complète : elle doit préciser les éléments de fait nécessaires à sa compréhension, la disposition fiscale ou la règle comptable en cause ainsi que le point précis sur laquelle porte la difficulté d'interprétation motivant la demande.

- ➡ vous avez joint à votre déclaration une copie de votre demande restée sans réponse.

Si votre déclaration est télétransmise, ajoutez au dépôt un formulaire "annexe libre" dont la case "mention expresse" sera cochée et comportant la date et l'objet de la demande. "

- ➡ l'administration n'a pas formellement pris position sur la question avant l'expiration du délai de

déclaration, soit qu'elle n'a pas répondu à votre demande, soit qu'elle n'a pas publié dans un BOI de précision sur le sujet dans ce délai.

75

Le rescrit fiscal

Vous vous interrogez sur la fiscalité applicable à votre situation professionnelle ou vous avez un doute sur une déduction ? Grâce à la procédure du rescrit, vous pouvez demander à l'administration de se prononcer sur votre cas précis ou l'opération que vous envisagez.

La procédure générale de rescrit consiste :

- soit à interroger l'Administration fiscale sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal en vue d'obtenir une prise de position formelle ;
- soit à invoquer les réponses déjà formulées par l'Administration sur des questions de portée générale ou apportant un éclairage sur l'application d'un texte fiscal (décisions de rescrit) sous réserve que votre situation soit identique à celle sur laquelle l'administration a déjà pris position.

Pour accéder à la procédure et aux décisions de rescrit : www.impots.gouv.fr
(taper "rescrit" dans recherche)

Dispense de pénalités pour les nouveaux adhérents

Enfin, les nouveaux adhérents à une AGA peuvent être dispensés de toutes majorations fiscales sur les insuffisances, inexactitudes ou omissions s'ils les révèlent spontanément et par lettre recommandée à l'administration (voir n° 470).

Majoration spécifique de 10%

Une majoration, égale à 10 % des droits supplémentaires ou de la créance induite, s'applique en cas d'**inexactitudes ou omissions relevées dans les déclarations**. (voir n° 475)

Cette majoration spécifique remplace l'ancien dispositif de remise en cause de l'abattement qui était applicable jusqu'en 2005.

Compte-rendu de mission et exclusion de l'AGA

Si un adhérent ne donne pas suite aux demandes de correction des anomalies ou erreurs décelées par l'AGA, cette dernière ne sera pas en mesure de conclure à la concordance, la cohérence et la vraisemblance des déclarations (de résultat et/ou de TVA) et fera état de cette situation dans le compte rendu de mission qu'elle doit désormais délivrer à ses adhérents et à l'administration fiscale. Parallèlement, l'adhérent peut encourir l'exclusion de l'association pour non respect de ses obligations. (BOI-DJC-OA-20-10-30-20160406)

COMMENT PASSER DE LA COMPTABILITÉ À LA DÉCLARATION ?



Avant de remplir l'imprimé fiscal n° 2035, il convient de procéder notamment aux opérations suivantes :

Totaliser les recettes encaissées et les dépenses réglées du 1^{er} janvier au 31 décembre 2016

- 80 à partir de la récapitulation annuelle de votre livre-journal des recettes et des dépenses ou d'une balance générale des comptes.

Vérifier l'équilibre des écritures et établir une balance

- 85 Avant de reporter les totaux annuels des recettes et dépenses de votre livre-journal sur les lignes correspondantes de la déclaration fiscale n° 2035, vous devez vous assurer que votre comptabilité est juste et équilibrée.

Vous pouvez utiliser plusieurs méthodes pour y parvenir, notamment le **rapprochement bancaire** et la **balance des comptes**.

Pour établir cette dernière, vous devez vérifier les deux égalités suivantes :

- le total des recettes encaissées enregistrées dans les comptes de trésorerie (Banque, caisse, CCP) doit être égal au total des recettes ventilées par nature;

- le total des dépenses réglées enregistrées dans les comptes de trésorerie (Banque, caisse, CCP) doit être égal au total des dépenses ventilées par nature;

En pratique, votre Association agréée vous demande de lui fournir un document lui permettant de vérifier la concordance entre votre comptabilité et votre déclaration.

Ce document, appelé **"tableau de passage"**, correspond à l'annexe dématérialisée **"OGBNC04"** ([voir modèle page suivante](#))

Il s'agit en fait d'un schéma des mouvements financiers de l'année.

Votre comptabilité étant tenue d'après les encaissements et les décaissements sauf option pour les règles de la comptabilité commerciale, ce document vous permet en effet :

- de vérifier la cohérence des mouvements financiers et de leur affectation aux différentes rubriques du livre-journal;
- de vous assurer de l'exactitude arithmétique de ces différentes rubriques.

Ce document doit bien entendu prendre en compte tous les mouvements financiers de l'année, même si certains n'ont pas d'incidence directe sur la détermination du bénéfice.

(2017)

TABEAU DE PASSAGE
Reconstitution de la déclaration N° 2035
au vu de la trésorerie

OGBNC04

Tableau obligatoirement transmis pour la campagne fiscale 2017

Codes	Observation demandée - Contrôle de régularité	Néant	Montants
	Solde comptable des comptes de trésorerie au 31/12		
	Prélèvements personnels		
	Versements SCM		
	Capital emprunté remboursé dans l'année		
	Acquisitions d'immobilisation		
	Quote-part privée (dépenses mixtes)		
	TVA décaissée		
	TVA déductible sur immobilisation		
	TVA déductible sur biens et services (case CY de la 2035B)		
	Autres (à préciser)		
	Total A		
	Solde comptable des comptes de trésorerie au 01/01		
	Apports		
	Quote-part frais SCM		
	Emprunt (capital reçu)		
	Montant encaissé suite à cession d'immobilisation		
	TVA encaissée (case CX de la 2035B)		
	Frais déduits non payés, frais forfaitaires		
	Autres (à préciser)		
	Total B		
	Résultat théorique	(Total A - Total B) (1)	
	Dépenses professionnelles (ligne BR de la 2035A)	(2)	
	Encaissements théoriques	((1) + (2) = (3))	
	Recettes nettes déclarées (ligne AG de la 2035A)	(4)	
	Situation à priori (= (4) - (3) = 0)	(4) - (3)	

Le total [(4) - (3)] doit être nul. Si ce n'est pas le cas, expliquer pourquoi dans la zone libre de l'OGBNC08

Quelle que soit la méthode utilisée, vous devez vous assurer de l'égalité suivante : A + B - C = D

Soldes au 1.1.16 * (A)	Entrées (B)	Sorties (C)	Soldes au 31.12.16 (D)
Caisse :	+		- =
Banque n° 1 :	+		- =
Banque n° 2 :	+		- =
C.C.P. :	+		- =

* les soldes au 1^{er} janvier 2016 sont égaux aux soldes comptables au 31 décembre 2015

Mettre à jour le registre des immobilisations et des amortissements

87

- ➡ Reporter les mouvements de l'année : acquisitions, cessions, etc.
- ➡ Calculer les amortissements de l'année. (cf n°s 120s)
- ➡ Calculer les plus-values (ou moins-values) et déterminer leur régime fiscal d'imposition. (cf n°s 190s)

Arrondir les sommes à l'euro le plus proche

88

Les bases d'imposition ou chaque élément concourant à la détermination de ces bases doivent être arrondis à l'euro le plus proche.

La part des montants inférieure strictement à 0,50 € doit être négligée (par exemple : 250,46 € doit être déclaré 250 €).

La part des montants égale ou supérieure à 0,50 € doit être arrondie à l'unité supérieure. (ex. 250,72 € doit être déclaré 251 €). (inst. 13 RC, 2-7-01)

Si vous êtes assujetti(e) à la TVA, votre AGA peut vous demander de lui transmettre ce tableau, en plus des copies de déclarations de TVA (CA3 ou CA12)

2017

TVA – COMPTABILITE RECETTES/DEPENSES

OGBNC06

Tableau transmis pour la campagne fiscale :2017

Recettes inférieures au seuil de la franchise en base et option pour le régime réel : lettre d'option adressée à l'administration ? (1) <i>Oui</i> - (2) <i>Non</i>				
RECETTES				
Base HT (*) (1)	Taux de TVA (2)	Montant de la TVA (1) x (2)	Base HT (*) de la déclaration de TVA	Montant TVA des déclarations CA3 ou CA12
	Exonérées			
	En franchise			
	Taux (**) %			
	Taux (**) %			
	Taux (**) %			
	Taux (**) %			
	Taux (**) %			
	Autre taux (**) %			
	Autre taux (**) %			
	Acquisition intracommunautaire			
	Régularisation en base de TVA			
	TOTAL			
Si donnée (3) ≠ (4), justifier l'écart :				
Montant de la TVA déductible				
Renseignements concernant la TVA déductible sur immobilisations				
Montant des acquisitions d'immobilisations ouvrant droit à TVA récupérable		HT		
		TTC		

(*) si comptabilité tenue TTC, ramener les bases en HT pour compléter les tableaux

(**) Il est préconisé que l'ordre d'affichage des taux de TVA dans le tableau soit décroissant.

Rapprocher les recettes avec les déclarations de TVA (pour les adhérents assujettis)

90 ➡ Les adhérents assujettis à la TVA relevant du régime réel simplifié doivent en outre établir la déclaration annuelle CA 12 le 3 mai 2017 au plus tard.

Ils doivent, à cette occasion, vérifier la concordance des recettes déclarées sur l'imprimé 2035 avec celles figurant sur la déclaration CA 12. Il est précisé toutefois que certaines recettes peuvent être exonérées de TVA (produits financiers et certains gains divers par exemple).

➡ Les adhérents assujettis relevant du régime réel normal n'ont pas de déclaration complémentaire à souscrire, les

déclarations CA 3 qu'ils ont souscrites sont définitives.

Ils doivent cependant vérifier que le total des recettes déclarées mensuellement correspond bien au total des recettes déclarées sur l'imprimé 2035 (sous déduction des débours éventuels).

RAPPEL : Afin de permettre à votre AGA de vérifier la concordance entre votre déclaration de résultat et votre (vos) déclaration(s) de TVA, vous devez lui **communiquer une copie des déclarations de TVA (CA3 ou CA12)**.

Votre AGA peut également vous demander, en plus de ces déclarations, le tableau dématérialisé de "Contrôle de TVA-BNC" (OGBNC06) (cf modèle ci-dessus) ou l'OGBNC05 (si votre résultat est déterminé d'après les règles «créances-dettes»).

IMMOBILISATIONS ET AMORTISSEMENTS

Chapitre 1 L'ACTIF PROFESSIONNEL

- 100** Votre bénéfice imposable inclut éventuellement les plus-values ou moins-values provenant de la réalisation des éléments d'actif affectés à l'exercice de votre profession. Il est donc nécessaire, pour déterminer ce bénéfice de connaître ces éléments qui forment ce que l'on appelle "L'ACTIF (ou PATRIMOINE) PROFESSIONNEL". Le problème se pose différemment selon que votre activité est exercée à titre individuel ou en société.

I - Activité individuelle

- 101** Il faut distinguer sur le plan fiscal les éléments qui forment votre actif professionnel (dont les mouvements concourent seuls à la détermination du bénéfice imposable dans la catégorie des BNC) de ceux qui composent votre patrimoine privé.

Or, vous avez la possibilité de conserver dans votre patrimoine privé (en ne les inscrivant pas sur votre registre des immobilisations) les biens utilisés dans le cadre de votre activité mais qui ne sont pas, par leur nature même, affectés à l'exercice de votre profession (biens à usage mixte comme le véhicule par exemple).

Ceci résulte de la jurisprudence du Conseil d'Etat (CE 29-4-85, n° 43759 et CE 26-7-85 n° 54909) à laquelle s'est ralliée l'administration à compter de l'imposition des revenus de 1985 (BOI-BNC-BASE-10-20, n° 1).

Quels biens devez-vous ou non inscrire sur votre registre des immobilisations ?

Il convient de distinguer trois catégories de biens :

1) Biens affectés par nature à l'exercice de votre profession

- 102** Il s'agit, selon l'administration, des biens qui ne peuvent être utilisés que dans le cadre de votre activité professionnelle et en aucun cas pour un autre usage.

Ces biens doivent obligatoirement être inscrits sur votre registre des immobilisations et des amortissements.

Même si ces biens ne sont pas inscrits, l'administration peut, dans l'éventualité d'un contrôle,

imposer la plus-value correspondante au moment de leur réalisation (cession, donation, échange...).

Relèvent notamment de cette catégorie :

✓ Éléments incorporels :

➔ le droit de présentation à la clientèle et la finance d'une charge ou d'un office ;

➔ les parts de SCM;

➔ les parts de société d'exercice relevant du régime des sociétés de personnes (SCP, sociétés de fait...) dès lors que le contribuable exerce son activité en leur sein;

➔ les parts de clinique dont l'acquisition est obligatoire pour pouvoir y exercer l'activité médicale ou paramédicale (CE 22-6-88, n° 60228 et Rép. Madelin 24-10-88);

La qualification d'élément d'actif affecté par nature à l'exercice de la profession des parts de sociétés acquises par les médecins est subordonnée à la présence dans les statuts ou le règlement intérieur d'une obligation de détention. À défaut, et même si cette détention est exigée en fait, les parts de société ne peuvent présenter le caractère d'élément d'actif que si elles sont inscrites au registre des immobilisations. (CAA Nantes, 23-11-1995, n° 93-873, SA "SOS médecins"; RJF 2/96)

➔ les droits d'exclusivité sur les lits d'une clinique.

En jugeant que, pour un gynécologue obstétricien, le droit exclusif d'exploitation d'une partie des lits d'une clinique constitue un élément incorporel d'actif affecté à l'exercice de sa profession, la Cour administrative d'appel de Nancy estime implicitement mais nécessairement que le droit d'exclusivité constitue un bien affecté par nature. (CAA Nancy 14-2-02, n° 98-57; RJF 6/02)

➔ les valeurs mobilières acquises à l'aide de dépôts de fonds des clients, contrairement à celles qui sont acquises au moyen de leurs recettes professionnelles. (Rép. Dejoie 6-6-91). (cf n° 315)

✓ Éléments corporels :

➔ les matériels et outillages spécifiques (exemple : matériel radiologique) ;

➔ les installations et biens d'équipement servant spécifiquement à l'exercice de l'activité (exemple : installations électriques particulières permettant l'emploi d'appareils de grande puissance, standards téléphoniques) ;

➡ les véhicules spécialement agencés (auto-écoles par exemple).

➡ les contrats de crédit-bail lorsque les loyers versés ont été déduits pour la détermination du bénéfice non commercial, ainsi que les biens acquis à l'échéance de ces contrats (BOI-BNC-BASE-10-20-20120912, n° 100).

2) Biens utilisés pour l'exercice de la profession sans y être affectés par nature

103 Il s'agit des biens qui peuvent avoir un usage professionnel et privé. C'est à vous que revient la décision d'affecter ou non ces biens à votre patrimoine professionnel. Cette décision a cependant des conséquences sur la déduction des charges et la taxation des plus-values. (voir n° 105 s.)

La décision d'affectation se manifeste par l'inscription de la valeur de l'élément concerné au registre des immobilisations et des amortissements.

Entrent notamment dans cette catégorie :

➡ Les véhicules (sauf ceux utilisés par les auto-écoles);

➡ Les immeubles (hors terrain *), qu'ils soient nus ou aménagés, à usage mixte (habitation, profession) ou à usage exclusivement professionnel (BNC II-3090s; CE 5.3.97, RJF 4/97; BOI-BNC-BASE-10-20-20120912, n° 130).

Exemple: si vous utilisez la totalité de la surface de votre local pour l'exercice de votre profession, vous pouvez décider de ne pas l'affecter à votre patrimoine professionnel;

Par immeuble, il convient d'entendre non seulement le bâtiment proprement dit, mais également les installations générales, agencements et aménagements qui font corps avec lui, c'est-à-dire qui ne peuvent être détachés sans détérioration, soit du bâtiment, soit de l'élément. À titre indicatif, constituent des accessoires immobiliers de la construction : les installations sanitaires, électriques, téléphoniques, de plomberie ou d'ascenseurs ainsi que les équipements d'isolation phonique et thermique, de climatisation et de chauffage central.

NB : pour les travaux d'aménagement réalisés dans un local conservé dans le patrimoine privé, voir n° 109.

* le terrain supportant le cas échéant l'immeuble n'est pas amortissable ; il doit par conséquent être inscrit sur une ligne distincte.

➡ Le droit au bail portant sur ces mêmes immeubles ;

1034 ➡ Les titres d'une clinique détenus par un chirurgien, dès lors qu'ils lui permettent d'exercer une influence sur la marche de l'établissement.

En conséquence, ces parts ayant été inscrites au registre des immobilisations, les intérêts des emprunts contractés pour leur acquisition ainsi que la moins-value résultant de leur radiation sont déductibles des bénéfices de l'intéressé. (CE 10-02-06 n° 265122; RJF 5/06)

➡ Même lorsque leur détention n'est pas imposée par

les statuts ou le règlement intérieur, les parts d'une société exploitant une clinique peuvent présenter un caractère professionnel si leur acquisition revêt un intérêt ou une utilité pour l'exercice de la profession et à condition que le contribuable prenne la décision de gestion de les inscrire sur le registre des immobilisations (CE 21-4-89, n° 60502; BOI-BNC-BASE-10-20-20120912, n° 170)

1035 ➡ les parts de sociétés civiles immobilières (SCI) ou sociétés civiles, autres que les SCM, qui mettent des locaux nus ou équipés à la disposition des professionnels. (BOI-BNC-BASE-10-20-20120912, n° 170)

La jurisprudence donne une interprétation plus restrictive de la liberté d'affectation des parts de sociétés dont la détention n'est pas une condition nécessaire à l'exercice de l'activité. (cf n° 1044)

➡ Les parts d'une SARL au sein de laquelle un expert comptable exerce sa profession à titre libéral lorsqu'elles sont affectées par ce dernier, par décision de gestion, à l'exercice de sa profession. Le fait de les inscrire sur le registre des immobilisations leur confère le caractère d'éléments d'actif incorporels (TA Dijon 20.10.92, n° 89-2943; RJF 11/93, BNC II-3410).

NB : transposition au cas des experts-comptables de la jurisprudence du Conseil d'Etat intervenue pour les parts de clinique (CE 21-4-1989 n° 60502). Cf n° 1034

1037 ➡ parts de société civile de construction-vente détenue par un architecte

Des parts de sociétés civiles de construction-vente, inscrites par un architecte au registre des immobilisations et dont la détention lui a permis d'être désigné comme architecte des opérations de construction engagées par ces sociétés, sont des éléments d'actif affectés à l'exercice de sa profession au sens de l'art. 93,I du CGI.

Il appartient à l'intéressé de justifier d'une part que cet élément non affecté par nature à l'exercice de son activité est inscrit au registre des immobilisations, d'autre part que cette détention est utile à l'exercice de sa profession. (CE 30 avril 2004, n° 247436, Paulin; RJF 7/04)

Le Conseil d'Etat retient ici une solution plus souple que celle résultant de décisions précédentes (cf n° 1042, 1044 & 1046)

3) Biens non utilisés pour les besoins de l'activité :

104 Ils ne peuvent, en aucun cas selon l'administration et le Conseil d'Etat, faire partie de l'actif professionnel même s'ils sont inscrits sur le registre des immobilisations (CE 11-7-91; BF 10/91; BOI-BNC-BASE-10-20-20120912, n° 180).

Exemples :

1042 ➡ immeubles donnés en location.

Le fait pour un contribuable se livrant à une profession non commerciale de donner en location des locaux dont il est propriétaire à son entreprise personnelle ou à la société par l'intermédiaire de laquelle il exerce sa profession fait obstacle à ce que ces locaux puissent être regardés

comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de sa profession. Dès lors, l'immeuble qu'un médecin donne en location à la SCM constituée avec un confrère appartient de ce seul fait à son patrimoine personnel, alors même qu'il exerce sa profession dans une partie de ceux-ci et qu'il les a inscrits sur le registre des immobilisations. Par suite, les revenus correspondants relèvent des revenus fonciers et les charges d'intérêt et d'amortissement afférentes à ces locaux ne sont pas déductibles des bénéfices non commerciaux du médecin. (CE 6-4-01, n° 208672, RJF 7/01; BOI-BNC-BASE-10-20-20120912)

De même, l'immeuble qui cesse en tout ou partie d'être utilisé pour l'activité professionnelle est nécessairement transféré dans le patrimoine privé du contribuable. Ce transfert, réputé réalisé à la valeur vénale du bien, est de nature à entraîner une taxation au titre des plus-values professionnelles. Si la location de l'immeuble n'est que partielle, l'immeuble continuant pour le surplus d'être utilisé pour l'exercice de l'activité professionnelle, seule la fraction du local qui n'est plus utilisée pour l'activité est transférée dans le patrimoine privé. Il appartient à l'intéressé de déterminer, sous sa responsabilité, la valeur de la fraction du local concerné. La fraction des charges afférentes à la part d'utilisation à usage professionnel reste déductible pour la détermination de son bénéfice non commercial. (réunion du comité fiscal de la MOA du 29 mars 2000; BNC-II-23625; BOI-BNC-BASE-10-20, n° 180)

1043 ➡ Doubles résidences : l'administration considère qu'un logement acquis à titre de double résidence est affecté exclusivement à un usage privé et ne peut donc faire l'objet d'une inscription à l'actif professionnel. Par suite, les dépenses incombant au propriétaire de ce logement, tels que les intérêts d'emprunt supportés au titre de son acquisition et la taxe foncière y afférente, ne sont pas déductibles du bénéfice imposable, même si le contribuable justifie que le choix de sa double résidence a été dicté par les contraintes de sa profession. (RES 28-6-11 n° 2011/16 (FP); BF 10/11, inf. 902) L'intéressé peut toutefois se déduire un loyer à lui-même (cf n° 348).

1044 ➡ les parts qu'un notaire détient dans une SCI qui lui loue les locaux dans lesquels est installée son étude, en dépit de leur inscription sur un compte valant registre des immobilisations. (CE 25.4.03, n° 205099, Blonde, RJF 7/03; BNC II-3430 & 3435)

Le Conseil d'Etat retient ici une conception restrictive de la notion d'éléments d'actif affectés à l'actif professionnel, alors même que l'administration reconnaît au contraire un caractère professionnel aux parts de société dont la détention présente un intérêt pour l'exercice de la profession et qui ont été inscrites sur le registre des immobilisations. (cf n° 1035)

La présente solution se situe dans la ligne de l'arrêt du 6 avril 2001. (cf n° 1042)

1046 ➡ parts de SA ou SARL autres que celles constituant des éléments affectés à l'activité professionnelle.

Ainsi, un expert-comptable qui a apporté une partie de sa clientèle à une SA nouvellement constituée à son initiative tout en continuant d'exercer à titre individuel, n'est pas fondé à déduire de son BNC la moins-value réalisée lors de la cession des actions de cette société, dès lors qu'il n'établit pas que la détention de ces actions était une des

conditions nécessaires à l'exercice de l'activité individuelle qu'il avait décidé de poursuivre indépendamment de la société. (CAA Bordeaux 3 mai 1994, n° 93-142, RJF 7/94, BNC II-3415)

Conséquences du choix d'affectation

105 Si vous inscrivez le bien (sur option ou par obligation)

Celui-ci sera considéré comme faisant partie de votre patrimoine professionnel.

En conséquence, vous pourrez déduire de votre résultat professionnel toutes les charges supportées à raison de la détention et de l'utilisation professionnelle du bien affecté, c'est-à-dire :

- les frais d'acquisition;
- les intérêts et les frais d'emprunt correspondants;
- les impôts et taxes liés à la propriété du bien (taxe foncière pour un immeuble, carte grise pour un véhicule...);
- les frais d'entretien et de réparation
- et les amortissements.

En contrepartie, en cas de cession du bien ou de cessation d'activité (ou de décès) la plus-value éventuellement constatée à cette occasion est imposable au titre des plus-values professionnelles (selon le régime exposé aux n°s 210s).

106 Si vous n'inscrivez pas le bien à votre registre, il sera considéré comme faisant partie de votre patrimoine privé.

En conséquence, vous ne pourrez plus déduire de votre bénéfice les charges se rapportant à l'acquisition et à la propriété du bien concerné (frais d'acquisition, frais financiers, impôts et taxes, réparations et assurances incombant au propriétaire, amortissements).

Par exception, les charges qui se rapportent uniquement à l'utilisation du bien et qui incomberaient normalement à un locataire si ce bien était loué (réparations locatives, entretien courant,...) peuvent être déduites.

En contrepartie, en cas de cession du bien ou de cessation d'activité, la plus-value constatée n'est pas imposable selon le régime des plus-values professionnelles mais selon celui des plus-values privées, bien plus favorable.

Cas particulier du véhicule

Par souci de simplification, l'administration permet aux contribuables qui conservent leur véhicule dans leur patrimoine privé d'utiliser le barème kilométrique forfaitaire (voir n° 361) pour l'évaluation de leurs frais, bien que ce barème couvre également des charges de propriété.

107 Votre choix n'est pas irrévocable

Vous pouvez à tout moment revenir sur votre décision en transférant ces biens (non affectés par nature) de votre patrimoine privé à votre patrimoine professionnel et inversement.

Dans cette situation :

- le passage du patrimoine professionnel au patrimoine privé entraînera pour les biens concernés, l'application du régime des plus-values professionnelles.
- au contraire, le passage du patrimoine privé au patrimoine professionnel n'a aucune conséquence immédiate en matière de plus-value.

Il n'y aura taxation que lors de la cession ultérieure du bien et selon deux régimes fiscaux différents, l'un afférent à la plus-value "privée", l'autre afférent à la plus-value professionnelle. (cf. n° 233)

A noter que dans ce cas, le bien doit être porté sur le registre des immobilisations pour sa valeur vénale à la date d'affectation (Conseil d'Etat, 21.6.93, n° 81496).

II- Activité exercée en société

108 Le patrimoine des sociétés n'est normalement pas susceptible de division. L'ensemble des éléments dont elles sont propriétaires est donc affecté à l'exercice de l'activité professionnelle.

Toutefois, dans les sociétés de personnes (et sociétés ou groupements assimilés), les droits ou parts sont considérés fiscalement comme formant un actif "professionnel personnel" pour les associés. Il s'agit d'un patrimoine en quelque sorte intermédiaire entre le patrimoine social et le patrimoine privé des associés, distinct de chacun d'eux.

Il présente les caractéristiques de tout actif professionnel, au point de vue de la déduction des charges qui le grèvent ou de l'imposition des plus-values résultant de la cession des éléments qui le composent. (voir n° 418)

Cas spécial des sociétés de fait ou des sociétés en participation

Les membres de ces sociétés obéissent aux règles prévues pour les exploitants individuels en ce qui concerne les biens qui, utilisés pour l'exercice de la profession, leur appartiennent en propre et n'ont pas été apportés à la société.

Toutefois, le texte même des articles 238 bis L et M du CGI impose d'inscrire au bilan fiscal de la société de fait les biens que les associés ont convenu de mettre en commun. Ainsi, un immeuble acquis en indivision et utilisé par deux architectes fait obligatoirement partie de l'actif social de la société de fait dans le cadre de laquelle ils exercent leur profession et ce même si la valeur d'acquisition de l'immeuble n'a pas été, par erreur, inscrite sur le registre des immobilisations. (TA Lyon, 16-5-2000, n° 96-4616; RJF 11/00)

Cette solution, inédite, est valable seulement dans le cas des sociétés de fait ou en participation, car, en principe, les immeubles ne font pas partie des biens affectés par nature à l'exercice de l'activité et la déduction des charges de propriété (amortissement, frais financiers) est subordonnée à leur inscription sur le registre des immobilisations.

III - Travaux d'aménagement sur un immeuble non inscrit à l'actif

109 Des travaux d'aménagement réalisés sur un immeuble conservé dans le patrimoine privé de l'exploitant peuvent être inscrits à l'actif professionnel et être amortis dès lors qu'ils constituent une immobilisation dissociable de l'immeuble, c'est-à-dire pouvant faire l'objet d'une cession séparée.

Si ces travaux ne sont pas dissociables de l'immeuble, leur inscription à l'actif du bilan de l'entreprise de l'exploitant, leur amortissement et la déduction des annuités correspondantes ne sont possibles que dans la mesure où l'immeuble auquel ils se rapportent présente le caractère d'un bien qui, étant affecté par nature à l'exploitation, est réputé figurer à l'actif du bilan de l'entreprise individuelle, même en l'absence de mention expresse en ce sens.

Un médecin, qui n'a pas affecté à son activité professionnelle les parts d'une SCI dont il était propriétaire, ne peut déduire de son bénéfice que les dotations aux amortissements relatives aux dépenses de maçonnerie et d'électricité réalisées dans les locaux de la SCI dès lors qu'elles se rapportent à l'installation des matériels radiologiques, dissociables de l'immeuble.

Les dépenses de réfection des revêtements, de plomberie, de création d'un escalier avec rambarde en vue d'accéder au sous-sol, les dépenses de serrurerie, fourniture et pose de fer IPN pour linteaux, d'une porte blindée, de stores et de vitrages, ne peuvent être regardées comme dissociables de l'immeuble. (CAA Paris, 20-10-2015, n° 14PAO3801; BF 6/16; BNC-II-3033)

En l'espèce, ont été jugés dissociables de l'immeuble les travaux qui se rapportent directement à l'installation de matériel nécessaire à l'activité du radiologue : travaux de maçonnerie concernant la fourniture et la pose de sommiers de répartition avec pose de fers pour l'installation du matériel radiologique et dépenses d'électricité se rapportant à l'installation et au raccordement des seuls matériels radiologiques.

La CAA de Paris transpose aux titulaires de BNC la solution rendue pour les exploitants d'activités relevant des BIC, quant à la déductibilité ou non de travaux sur des locaux professionnels non inscrits au registre des immobilisations (CE 5-5-2010 n° 316677; CE 5-5-2010 n° 316677 ; BIC-IV-7700)

Voir aussi n° 1215 «Aménagements effectués dans un local loué»

Comment distinguer une immobilisation d'une dépense d'exploitation ?

110 Il n'est pas toujours facile de distinguer les biens destinés à être utilisés durablement (plus d'un an) qui doivent être amortis et les biens de faible valeur ou certaines dépenses d'entretien ou de réparation qui peuvent être déduites immédiatement.

Il existe à cet égard une tolérance pour les matériels de faible valeur et de nouvelles règles comptables que nous résumons ci-après.

I - Matériel et mobilier de faible valeur

(BOI-BNC-BASE-40-60-30-20120912, n°s 150 à 200)

111 Bien qu'elles doivent normalement être inscrites à un compte d'immobilisations, certaines dépenses d'acquisition de biens d'équipement de faible valeur peuvent être portées directement en charges déductibles des recettes professionnelles. (cf n° 352)

Cette possibilité de déduction concerne, lorsque leur valeur unitaire hors taxes n'excède pas 500 € :

- les matériels et outillages professionnels (autres que le matériel de transport) ;
- les matériels et le mobilier de bureau, y compris les meubles "meublants" (table, bureau, chaise, armoire, etc.).

Toutefois, pour être porté en déduction, le mobilier meublant doit avoir été acquis dans le cadre du renouvellement courant du mobilier du cabinet (remplacement de certains éléments du mobilier du cabinet).

Par contre, l'acquisition de meubles meublants, au moment de l'installation ou en vue de renouveler la totalité du mobilier du cabinet, doit donner lieu à une inscription en immobilisations à moins que la valeur totale hors taxes des éléments de mobilier acquis soit inférieure ou égale à 500 € sur l'année.

Enfin, pour les éléments de mobilier modulables ou qui peuvent être achetés séparément, il faut retenir le prix global des meubles et non la valeur de chaque élément pour apprécier si le seuil de 500 € hors taxes est ou non dépassé.

N.B. Le prix d'acquisition des matériels immédiatement déduit n'a pas à figurer au registre des immobilisations et des amortissements.

- les logiciels (BOI-BNC-BASE-40-60-30, n°210 & 220)

112 II - Travaux d'entretien ou de réparation

Dépenses d'entretien et de réparation afférentes aux locaux

1121 Les dépenses **courantes** d'entretien et de réparation des locaux professionnels sont considérées comme des charges déductibles lorsqu'elles n'aboutissent pas au remplacement d'un composant et qu'elles n'ont pas d'autre effet que de maintenir le bien ou le composant en état d'usage et de fonctionnement sans en augmenter ni sa valeur, ni sa durée d'utilisation, appréciée à la date de leur engagement.

Tel est le cas de travaux périodiques de peinture, de nettoyage et de réfection partielle de plomberie et d'électricité.

En revanche, lorsqu'elles consistent en un **remplacement d'éléments existants**, ces dépenses suivent un régime qui dépend pour une large part des décisions prises par le professionnel libéral quant à la décomposition de l'élément d'actif concerné (n°s 120 s.)

Ainsi, les coûts significatifs de remplacement ou de renouvellement d'un composant ou d'un élément d'immobilisation corporelle doivent être comptabilisés comme un élément d'actif séparé. La valeur nette comptable du composant remplacé ou renouvelé est passée en charges (art. 38 quinquies, ann. III du CGI).

Dès lors, les dépenses de remplacement d'un élément inscrit séparément à l'actif sont comptabilisées en tant que composant et entraînent la sortie corrélative de l'élément remplacé. Leur immobilisation selon les règles décrites aux n° 120 et suivants est obligatoire.

Les dépenses ayant pour conséquence l'**amélioration** ou l'**aménagement** des locaux professionnels ne peuvent pas figurer parmi les charges déductibles mais peuvent seulement être amorties (n°s 120 s.)

Dépenses d'entretien et de réparation des matériels et des mobiliers

1125 Elles constituent des charges déductibles dans la mesure où elles ont pour objet de maintenir les biens en bon état. En revanche, les dépenses permettant l'amélioration ou l'aménagement des biens peuvent seulement donner lieu à un amortissement.

S'agissant des matériels susceptibles d'être décomposés, voir n° 1205.

En cas d'hésitation

Il peut en être ainsi, par exemple, pour les dépenses de ravalement ou pour le changement d'une chaudière. Vous pouvez alors joindre à votre déclaration une "mention expresse" sur laquelle vous indiquerez les raisons de votre choix. (cf n° 70).

III - Frais de documentation

- 113** Le Conseil d'Etat a admis la déduction immédiate des frais de mise à jour annuelle d'une encyclopédie (achats de livres, revues et journaux), même si la documentation constituée est conservée plus d'un an. (CE 16-2-96, n° 133789; RJF 4/96)

Dans une décision antérieure, le Conseil d'Etat a jugé que, par exception, constitue le coût d'un élément d'actif immobilisé, le prix payé pour l'**acquisition initiale d'ouvrages de documentation permanente** destinés, à la différence des livres ou des revues, à être mis à jour périodiquement. (CE 13-1-95, n° 100127).

Même dans cette hypothèse, vous devriez pouvoir prétendre à la déduction immédiate de la dépense, sur le fondement de la doctrine administrative qui autorise la déduction des dépenses de documentation sans distinguer les ouvrages de documentation permanente des livres ou revues. (BOI-BNC-BASE-40-60-60, n° 180)

IV - Indemnités de rupture d'association

- 114** L'indemnité versée à l'occasion de la rupture d'une collaboration professionnelle n'est pas déductible lorsque son montant rémunère la cession d'éléments d'actif, notamment de clientèle. (CE 25.3.87, BNC II-4220; CAA Lyon 3.12.92, BNC II-4245), alors qu'en revanche la déduction est admise dans le cas contraire (CE 4.10.78, BNC II-4225; CE 20.1.89, BNC II-4235).

Constitue ainsi une charge déductible pour la partie versante l'indemnité de rupture de collaboration qui ne

constitue pas une cession de clientèle mais qui a pour objet de prévenir un litige éventuel et dans la mesure où elle n'est pas dépourvue de lien avec l'activité professionnelle. (CAA Nancy 29.4.97, n° 94-1631; RJF 10/97)

V - Dépenses liées à la création ou à l'acquisition de sites Internet

- 115** L'administration assimile fiscalement les sites "web" à des logiciels.

Ainsi, les dépenses **de création de sites** peuvent, à votre choix, être immédiatement déduites de votre bénéfice imposable ou amorties sur la durée d'utilisation du site.

Les **dépenses d'acquisition de sites** "Web" peuvent, quant à elles, comme les logiciels acquis, faire l'objet d'un amortissement exceptionnel sur 12 mois.

NB : 2016 est la dernière année où cet amortissement est possible (cf n° 181).

Il est rappelé que le prix d'acquisition des logiciels d'une valeur unitaire n'excédant pas 500 € HT peut être déduit immédiatement. (cf n° 111)

Les frais qui se rapportent à la formation du personnel, à l'insertion du site dans des moteurs de recherche, à l'accès au réseau et à l'hébergement du site, constituent des dépenses déductibles immédiatement.

Enfin, s'agissant du **nom de domaine** qui identifie le site Web, l'administration considère qu'il s'agit d'un élément de l'actif incorporel dès lors qu'il est enregistré. Le prix payé pour son acquisition ou les frais engagés pour sa création doivent donc être immobilisés (portés sur votre registre des immobilisations), sans possibilité d'amortissement, sauf dans le cas où le nom de domaine a un usage limité dans le temps (par exemple s'il est destiné à assurer la promotion d'une exposition d'un artiste). Les redevances annuelles payées à l'organisme attribuant le nom de domaine sont en revanche immédiatement déductibles.

(BOI-BIC-CHG-20-30-30; BIC-IX-17700s)

CHAPITRE 3

Les amortissements

I - DÉFINITION

- 120** L'amortissement est la constatation en comptabilité de la dépréciation que subissent, par suite de l'usure, du temps, ou pour tout autre motif, des éléments d'actif affectés à l'exercice de votre profession (locaux, matériel technique, véhicule, matériel et mobilier de bureau, agencements).

A la différence des dépenses d'exploitation, le prix d'acquisition de ces biens ne peut être déduit immédiatement des recettes professionnelles mais doit faire l'objet d'une déduction échelonnée dans le temps, calculée d'après la durée normale d'utilisation, elle-même déterminée d'après les usages (voir n° 140).

Exemple : vous achetez un meuble de bureau 600 €. Vous évaluez sa durée normale d'utilisation à 10 ans. Vous l'amortirez sur cette durée, c'est-à-dire au taux de 1/10 soit 10%. L'annuité d'amortissement sera de 60 € ($600 \times 10\%$).

L'amortissement doit vous permettre de reconstituer, à l'expiration de la durée normale d'utilisation de l'élément dont il s'agit, un capital égal en valeur nominale à son prix de revient d'origine.

Aux termes de l'article 93.1.2° du C.G.I., les amortissements sont pratiqués, en matière de B.N.C., selon les règles applicables aux B.I.C.

Méthode d'amortissement par composants

1205 Depuis l'imposition des revenus de 2005, vous devez appliquer la méthode d'**amortissement par composants**, imposée par la nouvelle réglementation comptable et qui modifie en partie les modalités de calcul des immobilisations corporelles (BOI 4 A-13-05, n° 1)

Ainsi, les éléments principaux d'une immobilisation devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers, ayant des utilisations différentes ou un rythme différent et nécessitant l'utilisation de taux ou de modes d'amortissements propres, doivent être inscrits distinctement sur le registre des immobilisations.

Le composant principal d'une immobilisation décomposée est qualifié de "structure".

Sont notamment susceptibles de faire l'objet d'une décomposition les **immeubles** ainsi que les **gros matériels**, par exemple dans le secteur médical. Un plan d'amortissement doit être établi pour chacun des composants en appliquant le taux d'amortissement propre à chacun d'eux.

Les actifs dont les éléments constitutifs sont exploités de façon indissociable n'ont en revanche pas à être décomposés et donnent lieu à l'établissement d'un seul plan d'amortissement.

Seuils de valeur

Un élément doit être décomposé à partir du moment où il représente un élément significatif de l'immobilisation.

Pour faciliter l'application des nouvelles règles, l'administration a publié des seuils en deçà desquels vous n'êtes pas tenu(e) d'identifier des composants.

Selon l'administration, sont significatifs les composants d'une valeur de 500 € au moins, ou d'une valeur au moins égale à 15 % (meubles) et 1 % (immeubles) du prix de l'immobilisation.

L'administration admet également que les éléments principaux d'une immobilisation dont la durée d'utilisation est égale à 80 % ou plus de la durée réelle d'utilisation de l'immobilisation prise dans son ensemble ne soient pas identifiés en tant que

composants.

Si la durée d'utilisation du composant est proche de la durée d'utilisation de la structure, il n'y a pas lieu d'identifier un composant.

Identification des composants en cours de vie

La durée d'amortissement du composant identifié en cours de vie doit correspondre à sa durée normale d'utilisation appréciée à la date où il a été identifié.

Exemple : une entreprise A acquiert le 1^{er} janvier N une immobilisation d'une valeur de 100 000 €. Elle n'identifie aucun composant lors de cette acquisition. L'immobilisation est amortissable sur 20 ans selon le mode linéaire (soit dotations annuelles de 5 000 €).

En N+4, l'entreprise identifie un élément devant être remplacé au bout de 6 ans, c'est-à-dire en N+6. Cet élément répondant à la définition des composants, l'entreprise procède à sa comptabilisation séparée à l'actif.

La valeur résiduelle (VCN) de l'immobilisation en N+4 est donc de 80 000 € ($100\,000 - (4 \times 5\,000)$).

L'entreprise évalue, par hypothèse, la valeur brute du composant à 15 000 €.

En N+4, la valeur nette du composant est donc égale à 12 000 € ($15\,000 - (15\,000 \times 4/20)$).

Les plans d'amortissement de la structure et du composant sont alors établis prospectivement de la manière suivante :

- structure : sa VCN de 80 000 € ($100\,000 - 20\,000$) est amortie sur 16 ans, soit une dotation annuelle de 4 250 € ;

- composant : sa VNC de 12 000 € est amortie sur 2 ans, soit une dotation annuelle de 6 000 €.

À noter : il n'existe **pas de méthode imposée** pour la décomposition des actifs. Il convient donc d'apprécier au vu de chaque situation particulière lesquelles des immobilisations peuvent donner lieu à décomposition entre des composants autonomes. Toutefois, l'administration considère que l'identification des composants doit être homogène pour une même catégorie de biens utilisés dans des conditions similaires et affectés à un même type d'activité.

Dès lors que les différents éléments d'un bien qui présentent le caractère de composants ont été identifiés, il s'agit ensuite de ventiler son coût de revient total entre tous ces composants. Cette ventilation peut être effectuée :

- pour les biens acquis neufs à partir des factures si celles-ci sont suffisamment détaillées ;

- pour les biens acquis d'occasion, d'après les factures d'origine, étant précisé que dans ce cas, la répartition du prix neuf doit être pondérée pour ventiler le prix d'occasion, afin de tenir compte de l'obsolescence plus ou moins rapide des différents composants.

II - RÈGLES GÉNÉRALES

1) Conditions de déduction de l'amortissement

121 Pour pouvoir être admis en déduction de vos bénéfices imposables, les amortissements doivent remplir les conditions suivantes :

1^{re} condition : les éléments sur lesquels les amortissements sont pratiqués doivent vous appartenir.

Sont donc exclus :

- ◆ les biens pris en location;
- ◆ les biens détenus en usufruit;

✎ lorsqu'un **usufruit est détenu à titre temporaire**, rien ne devrait s'opposer à ce que la dépréciation de ce droit soit constatée par l'usufruitier sous forme d'amortissement (en ce sens TA Poitiers 21-11-96, n° 95-1701 et TA Paris 6-7-09, n° 04-19716; MPPL n° 2826)

✎ un bien possédé en **nue-propriété** peut donner lieu à amortissement par le nu-propriétaire (CE 5-10-77, n° 4718; BOI-BIC-AMT-10-20, n° 260; MPPL 2826)

- ◆ les biens appartenant en propre à votre conjoint si vous êtes marié sous le régime de la séparation de biens (Rép. Herment, Sén. 24.11.94)

1215 Aménagements effectués dans un local loué

Les aménagements effectués par un médecin ophtalmologiste dans l'immeuble qu'il loue pour exercer son activité, consistant en des travaux de cloisonnement, de plâtrerie-peinture, d'électricité générale et d'installation d'éléments de chauffage et de sanitaires, doivent être regardés comme lui appartenant alors même qu'il n'est pas propriétaire des locaux. En conséquence, ces aménagements qui sont nécessaires à l'exercice de sa profession et ont été inscrits en tant que tels au registre des immobilisations peuvent faire l'objet d'un amortissement. (CAA Lyon, 20/10/2005, n° 00-1820) **Voir aussi n° 109**

2° condition : ces mêmes éléments doivent effectivement subir une dépréciation.

Sont donc exclus :

- ◆ les terrains;
- ◆ les œuvres d'art;

1217 La CAA de Bordeaux a jugé que des objets décoratifs tels que des gravures, des vases et des dessus de console ne sont pas amortissables faute d'établir qu'ils se déprécient du fait de l'usage ou du temps. En revanche, les meubles anciens (fauteuil, table, secrétaire) sont amortissables quelles que soient leur origine et leur ancienneté s'ils se déprécient du fait de leur utilisation pour les besoins de l'activité professionnelle. (CAA Bordeaux 6-11-01, n° 98-399) (**voir n° 140, note 5 pour le taux d'amortissement à retenir**)

- ◆ et les éléments incorporels: (clientèle, charge ou office, droit au bail, parts de sociétés, etc.)

Ces derniers, en effet, ne sont pas susceptibles d'être amortis car, d'une manière générale, ils ne subissent pas de dépréciation mais au contraire, le plus souvent, prennent de la valeur avec le temps.

Ne peuvent être amortis notamment les mandats de commissariat aux comptes, dès lors qu'ils sont susceptibles d'être renouvelés (Rép. Blum, JO AN 30-9-96)

Cette règle connaît cependant une exception pour certains éléments incorporels (par exemple, le brevet) à condition qu'il soit certain au moment de leur acquisition ou de leur création que l'avantage qu'ils procurent prendra fin à une date déterminée. (CE 3.2.89, n° 58620)

La CAA de Bordeaux a jugé qu'un élément incorporel de l'actif professionnel, à condition qu'il soit individualisable et inscrit comme tel à l'actif, peut faire l'objet d'un amortissement lorsqu'il est normalement prévisible dès sa création ou son acquisition, que ses effets bénéfiques sur l'exploitation prendront fin nécessairement à une date déterminée. En l'espèce, tel n'est pas le cas d'un **portefeuille d'agent d'assurances** quand bien même, au moment de son acquisition, l'agence connaissait de mauvais résultats et une fuite de clientèle, dès lors que cette circonstance ne suffit pas à établir qu'il devait normalement cesser de produire tout effet bénéfique sur l'exploitation à l'expiration de la période de dix ans retenue comme base de calcul de l'amortissement. (CAA Bordeaux, 8.6.99, n° 97-146; RDF n° 18-19-2000, n° 376)

3° condition : l'amortissement doit être pratiqué sur la base et dans la limite de la valeur d'origine (prix de revient) des biens; il cesse à partir du moment où le total des annuités a atteint le montant de cette valeur. (**voir n° 122**)

4° condition : Les amortissements doivent être effectivement pratiqués en comptabilité, c'est-à-dire être calculés et portés sur le registre des immobilisations et des amortissements.

2) Base de l'amortissement

122 Elle est représentée, en principe, par le prix de revient des éléments à amortir.

Le prix de revient est représenté par la somme déboursée pour l'acquisition du bien affecté à l'exercice de la profession, c'est-à-dire par sa valeur d'origine, telle qu'elle doit être inscrite sur le registre des immobilisations.

Cette valeur s'entend du coût réel d'achat :

- minoré des rabais, remises et escomptes obtenus
- augmenté, le cas échéant, des **frais accessoires** nécessaires à la mise en état d'utilisation du bien : droits de douane, frais de transport, frais d'installation et de montage, honoraires versés à un architecte pour la construction d'un immeuble.

Ces frais constituent un élément du coût d'acquisition de l'immobilisation à intégrer dans la base de calcul de l'amortissement. Ils ne peuvent donc pas être portés parmi les frais immédiatement déductibles.

Frais d'acquisition des immobilisations

1222 Ces frais recouvrent :

- droits de mutation et d'enregistrement
- honoraires de notaire
- frais d'insertion
- frais d'adjudication

- commissions versées à un intermédiaire
- droits de succession ou de donation et honoraires versés au notaire à l'occasion de la transmission à titre gratuit d'un Cabinet.

Ces frais doivent :

- soit être immédiatement déduits en charge (cf n° 385)
- soit être incorporés au coût d'acquisition des immobilisations et, le cas échéant faire l'objet d'un amortissement.

Ils ne peuvent pas être traités comme des frais d'établissement et être étalés sur une période maximale de 5 ans. Cette possibilité d'étalement est réservée aux frais de premier établissement. (cf n° 385)

Modalités d'exercice de l'option : l'option relative au traitement des frais d'acquisition des immobilisations est exercée par la simple comptabilisation des frais d'acquisition concernés en immobilisation ou en charges. L'option est 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. L'option comptable, qui vaut option fiscale, est irrévocable et applicable à toutes les acquisitions d'immobilisations corporelles et incorporelles. (BOI 4 A-13-05 du 30.12.05 ; BOI-BIC-CHG-20-20-10-20130923, n°s 140 s)

Coût des emprunts

- 1225** Le coût d'acquisition peut sur option inclure les frais d'emprunt courus jusqu'à la date d'acquisition ou de réception définitive du bien. Cette option concerne les immobilisations qui nécessitent une longue période de préparation ou de construction, à savoir sur le plan fiscal une période supérieure à 12 mois. (BOI 4 A-13-05)

Immobilisations acquises à titre gratuit

La valeur d'origine des biens acquis à titre gratuit par voie de succession ou de donation est la valeur vénale.

Immobilisations acquises par voie d'apport

La valeur d'origine des biens apportés au Cabinet par des tiers est la valeur d'apport.

Païement fractionné

- 123** Lorsque le paiement du prix de l'immobilisation est fractionné, la base amortissable correspond toujours au prix total de l'élément acquis.

Acquisition de plusieurs éléments pour un prix global

- 124** En cas d'acquisition pour un prix global de plusieurs éléments d'actif (comme c'est le cas lorsqu'un professionnel rachète un cabinet pour la partie du prix correspondant au matériel cédé), le prix de revient de chaque élément inscrit à l'actif doit être estimé par le

contribuable sous réserve du droit de contrôle par l'administration. (Rép. Bracourier n° 32269, Sén. 16-7-1980, p. 3433)

- 125 Les biens ouvrant droit à la déduction de la TVA** doivent être amortis sur la base du prix d'achat ou de revient diminué de la déduction à laquelle ils donnent droit, même si le professionnel n'a pas effectivement utilisé son droit à déduction (cette règle s'applique en particulier aux nouveaux redevables, en ce qui concerne les immobilisations en cours d'utilisation qu'ils détiennent à la date de leur assujettissement et pour lesquelles ils bénéficient d'un droit à déduction partiel).

Les professionnels exonérés de TVA doivent amortir leurs immobilisations sur le prix de revient TTC.

- 126 Lorsqu'un élément d'actif a été acquis moyennant rente viagère**, l'amortissement doit être calculé sur le prix stipulé dans l'acte ou, à défaut, sur l'estimation faite par les parties pour le paiement des droits d'enregistrement (CE 23-11-83, n° 41631). Par la suite, les sommes que l'exploitant est éventuellement amené à verser en sus de la valeur d'origine susvisée (en cas de "survie prolongée" du crédientier) peuvent être déduites comme charges financières. A l'inverse, en cas de "décès prématuré" du crédientier, la différence entre la valeur d'origine et le montant total des arrérages effectivement versés jusqu'au décès correspond à un produit financier immédiatement imposable. (BO 4 D-3-95)

Biens à usage mixte

- 127** Pour ces biens, la base amortissable est constituée par le prix total d'acquisition. L'amortissement doit être calculé sur ce montant et compris sans réfaction aucune dans la dotation annuelle. Mais la quote-part correspondant à l'usage privé doit être réintégrée au résultat fiscal. (ligne 36)

En outre, vous devez porter sur le registre la mention "partiellement affecté à l'exercice de la profession" Particularité pour les locaux à usage mixte :

Par exception au principe énoncé ci-dessus, vous êtes autorisé à ne faire figurer sur votre registre des immobilisations que la fraction affectée à l'exercice de votre profession (dans l'hypothèse où vous avez décidé de l'inscrire).

(BOI-BNC-DECLA-10-20-20120912, n° 550 à 590)

Base amortissable d'un local professionnel

- 128** Elle est constituée par le prix d'acquisition du local diminué de la valeur du terrain sur lequel il a été édifié (CE 18-1-89, n° 56752).

Ce principe s'applique également aux locaux faisant partie d'immeubles urbains occupant toute la superficie

du terrain. Pour estimer la valeur du terrain, il est recommandé de demander au notaire, dès l'acquisition du bien immobilier, une ventilation du prix entre le terrain et la construction.

Passage du régime micro-BNC à celui de la déclaration contrôlée

- 129 Sous le régime micro-BNC, les **biens non affectés par nature à l'activité** professionnelle (cf n° 103), ne peuvent pas en principe faire partie de l'actif professionnel. Lors du passage à la déclaration contrôlée, ces biens peuvent être affectés à l'actif par décision de gestion du contribuable. Ils sont alors inscrits sur le registre des immobilisations et amortis le cas échéant, pour leur valeur vénale à cette date, conformément à la solution qu'avait retenu le Conseil d'Etat pour le passage de l'ancien régime de l'évaluation administrative à celui de la déclaration contrôlée (CE 8.4.1991, n°s 57963, 57964 et 57965)

Quant aux **biens affectés par nature à l'activité** (cf n° 102), ils doivent être inscrits sur le registre des immobilisations pour leur valeur d'origine diminuée des amortissements réputés pratiqués sous le régime micro-BNC. Ces amortissements sont reconstitués en appliquant au prix de revient initial ou à la valeur d'origine de l'élément le taux d'amortissement correspondant à la durée normale d'utilisation, l'annuité déductible ainsi obtenue étant multipliée par le nombre d'années d'utilisation. (BOI-BNC-DECLA-10-20-20120912, n°s 500s; MPPL n°s 2827 et 9073)

Biens conservés jusqu'alors dans le patrimoine privé

Les biens qu'un professionnel soumis au régime de la déclaration contrôlée affecte à son patrimoine professionnel en les inscrivant sur le registre des immobilisations après les avoir conservés pendant plusieurs années dans son patrimoine privé, doivent y être portés pour leur valeur vénale à la date de l'affectation. (CE 21 juin 1993, n°81496; BNC II-3745)

Professionnels soumis au plan comptable général

- 1295 Certaines professions libérales sont soumises au plan comptable général ou à un plan spécifique s'en inspirant, notamment les notaires, les huissiers de justice depuis 2011, et les SCP qui dépassent deux des trois seuils suivants : 50 salariés, 3,1 millions d'euros de chiffre d'affaires ou de ressources; 1,55 million d'euros de total de bilan.

Depuis le 1^{er} janvier 2005, ces professionnels doivent calculer l'amortissement comptable de leurs actifs conformément aux nouvelles règles issues du règlement CRC 2002-10 du 12 décembre 2002. En particulier, ils doivent pratiquer l'amortissement d'un élément d'actif sur la base de sa valeur brute (valeur d'entrée dans le patrimoine ou valeur réévaluée) diminuée le cas

échéant de sa valeur résiduelle, celle-ci étant définie comme le montant net des coûts de sortie attendus, qu'une entreprise obtiendrait de la cession de cet actif sur un marché d'occasion à la fin de son utilisation. La valeur résiduelle ne vient toutefois en diminution de la valeur brute que si elle est significative et mesurable.

Pour la détermination du résultat imposable, l'existence d'une valeur résiduelle n'a pas d'incidence sur la base amortissable (qui reste constituée par le prix de revient). En conséquence, les professionnels concernés doivent constater une provision pour amortissement dérogatoire afin de déduire fiscalement les amortissements calculés sur le prix de revient total des biens.

En pratique, l'amortissement dérogatoire fiscal est inclus dans le montant global de l'amortissement déterminé selon les règles fiscales et inscrit sur le registre des immobilisations et amortissements.

3) Acquisition ou cession en cours d'année

- 130 Lorsqu'un élément est acquis ou cédé en cours d'année, l'annuité déductible doit être réduite prorata temporis (en nombre de jours si l'amortissement est linéaire, en nombre de mois si l'amortissement est dégressif). (voir n°s 154 et 164)

4) Élément toujours en service à la fin de la période d'amortissement.

- 131 Lorsque, à la fin de l'amortissement, un élément est toujours en service, aucun supplément d'amortissement n'est possible. Il doit par ailleurs demeurer sur le registre des immobilisations et également sur le tableau des immobilisations de la page 2 de la déclaration n° 2035.

5) Amortissement minimal obligatoire.

- 133 La somme des amortissements effectivement pratiqués depuis l'acquisition ou la création d'un élément donné ne peut être inférieure, à la clôture de chaque exercice, au montant des amortissements calculés suivant le système linéaire et répartis sur la durée normale d'utilisation.

Si cet amortissement minimal n'est pas pratiqué, il ne peut pas être déduit des résultats d'une année postérieure. Sa déduction est définitivement perdue.

6) Durée et taux de l'amortissement

- 140 Pour déterminer la durée de l'amortissement fiscallement déductible, il faut distinguer selon que le bien est ou non décomposé.

Pour les **biens non décomposés**, l'amortissement est calculé par application des durées qui résultent des

usages en vigueur jusqu'au 31 décembre 2004.

S'agissant des **biens décomposés**, l'administration admet que la **structure** puisse être amortie fiscalement sur la durée d'usage admise avant 2005 pour le bien considéré dans son ensemble.

En l'absence d'usage identifié, la durée fiscale d'amortissement des **composants** s'entend quant à elle de leur durée de vie escomptée par le Cabinet, toutefois limitée à la durée d'usage sur laquelle est amortie la structure de l'immobilisation (BOI 4 A-13-05, n° 97 s. et 110 s.)

Les taux d'amortissement sont calculés en fonction des **durées d'usage**. Par exemple, si cette durée est de 5 ans, le taux d'amortissement est égal à $100/5 = 20\%$.

Les taux d'amortissement les plus couramment admis en pratique sont les suivants :

Taux communément admis par l'administration

Immeubles affectés à l'exercice

de la profession 2 à 4 % (1)

Agencements, installations 5 à 10 % (2)

Matériel 10 à 15 % (3)

Outillage 10 à 20 %

Petit matériel et outillage de faible valeur 100 %

(voir n° 111)

Matériel de bureau 10 à 20 % (4)

Mobilier 10 % (5)

Véhicule 20 à 25 % (6)

Ces taux sont donnés à titre indicatif et ne peuvent avoir une valeur absolue. L'appréciation de la durée normale d'utilisation est une question de fait. Des circonstances particulières peuvent justifier une dérogation aux usages lorsqu'elles entraînent une durée d'utilisation effective différente de la durée fixée par les usages (utilisation intensive d'un bien par exemple).

Vous devez pouvoir justifier des circonstances qui conduisent à retenir une durée d'amortissement inférieure aux usages professionnels. Cela étant, l'administration s'abstient de remettre en cause les durées retenues lorsqu'elles ne s'écartent pas de plus de 20% des usages professionnels. (BOI 5 G-3-88 ; Doc. adm. 5 G 2361, n° 26, 15-09-2000 ; BNC II-20015)

Selon l'administration, cette tolérance ne vous dispense pas d'établir l'existence de circonstances particulières. En d'autres termes, si vous établissez que des circonstances particulières qui vous sont spécifiques permettent de déroger aux usages, la durée d'amortissement peut être fixée librement dans une marge de 20% par rapport aux usages, sans risque de redressement.

Si la durée s'écarte de plus de 20% de ces usages, vous devez, en outre, justifier le taux d'amortissement retenu. (Rép. Cabal, 26-12-88; FR 10/89)

(1) Le Conseil d'Etat a admis le taux de :

- 3 % pour l'amortissement d'un local d'un médecin situé dans un immeuble récent (CE 18 février 1987, n° 45684 ;

- 3,5 % pour l'amortissement des locaux professionnels d'un médecin compte tenu des usages pratiqués dans la profession et des caractéristiques des locaux. (CE 14 avril 1982 n° 27228)

- 4 % pour l'amortissement des locaux d'un médecin compte tenu des usages pratiqués dans la profession et de la vétusté des locaux (CE 21 juin 1993, n° 81896 ; BNC II-20085s)

Pour les locaux que vous faites construire, vous devez décomposer les éléments (cf n° 1205). À titre indicatif, nous reproduisons ci-après une nomenclature des composants immobiliers les plus couramment utilisés avec des indications de durées d'amortissement envisageables. L'arbitrage sur ces durées dépend notamment des caractéristiques qualitatives des éléments concernés ainsi que de leurs conditions d'utilisation propres à votre activité. (source : éd. Francis Lefebvre)

Agencements (5 à 18 ans) ; Aménagements intérieurs (15 ans) ; Ascenseurs (20 ou 25 ans) ; Câblages techniques (15 ans) ; Chauffage (20 à 30 ans) ; Climatisation, désenfumage (20 ans) ; électricité (15 à 25 ans) ; Etanchéité, toiture (20 ans) ; Façades (20 à 40 ans) ; Finitions, abords (10 à 18 ans) ; Gros œuvre (structure) (40, 50, 60 ou 70 ans) ; Groupe électrogène (25 à 30 ans) ; Installations générales (15 à 25 ans) ; Installations techniques (10 à 25 ans) ; Menuiseries extérieures (25 ans) ; Plomberies, canalisations (25 ans) ; Protection incendie (20 ans) ; Revêtements de sols (7 à 12 ans) ; Second œuvre (20 à 25 ans)

Agencements (5 à 18 ans) ; Aménagements intérieurs (15 ans) ; Ascenseurs (20 ou 25 ans) ; Câblages techniques (15 ans) ; Chauffage (20 à 30 ans) ; Climatisation, désenfumage (20 ans) ; électricité (15 à 25 ans) ; Etanchéité, toiture (20 ans) ; Façades (20 à 40 ans) ; Finitions, abords (10 à 18 ans) ; Gros œuvre (structure) (40, 50, 60 ou 70 ans) ; Groupe électrogène (25 à 30 ans) ; Installations générales (15 à 25 ans) ; Installations techniques (10 à 25 ans) ; Menuiseries extérieures (25 ans) ; Plomberies, canalisations (25 ans) ; Protection incendie (20 ans) ; Revêtements de sols (7 à 12 ans) ; Second œuvre (20 à 25 ans)

(2) les travaux de papier peint, peinture, pose de moquette, doivent pouvoir être immobilisés sur 5 à 10 ans. Le choix de cette durée d'amortissement peut être confirmé par la périodicité des réfections que vous devez effectuer pour maintenir vos locaux en état.

(3) Ce sont les caractéristiques du matériel qui doivent prévaloir pour fixer la durée d'amortissement. Vous pouvez obtenir les éléments d'information sur la durée normale d'utilisation du matériel acquis directement auprès du fournisseur ou auprès des confrères utilisant le même type de matériel.

(4) Les micro-ordinateurs peuvent faire l'objet d'un amortissement sur une durée de 3 ans et bénéficier, le cas échéant, de l'amortissement dégressif (Rép. Hamel, Sén. 20.8.98, p. 2735, n° 6769)

(5) La qualité du mobilier doit être prise en compte pour fixer la durée d'amortissement. En effet, le mobilier de bureau "bon marché" doit pouvoir faire l'objet d'un amortissement sur une durée plus courte (5 ans) (taux de 20%).

À l'inverse, des meubles anciens (par exemple : fauteuil Louis XIV, secrétaire en acajou Louis XVI), s'ils se déprécient du fait de leur utilisation pour les besoins de l'activité, doivent être amortis sur une durée de 20 ans (taux de 5 %) et non sur la durée de 10 ans généralement admise pour le mobilier courant. (CAA Bordeaux 6-11-01, n° 98-399; RJF 2/02) (voir n° 1215)

(6) Pour les véhicules neufs, il faut retenir, d'une façon générale, une durée d'amortissement de 5 ans soit un taux de 20%. La jurisprudence admet une durée d'amortissement de 4 ans (taux de 25%) lorsque le véhicule fait l'objet d'un usage intensif (CE 21-6-78, n° 7826)

Professionnels soumis au plan comptable général

- 145 On rappelle que les professionnels libéraux visés au n° 1295 doivent calculer l'amortissement comptable de leurs actifs conformément aux nouvelles règles issues du règlement CRC 2002-10 du 12 décembre 2002.

En particulier, l'**amortissement comptable** de chaque élément d'actif, qu'il soit ou non décomposé, doit en principe être pratiqué sur sa **durée réelle d'utilisation** prévue par l'entreprise et non plus sur la durée issue des usages admis jusqu'au 31 décembre 2004. La durée d'amortissement de chaque élément d'actif est déterminée en prenant en considération non seulement les caractéristiques intrinsèques du bien, mais également les caractéristiques propres à l'activité déployée par l'entreprise et l'utilisation que celle-ci entend faire de l'élément en cause. D'une manière générale, ces durées d'amortissement devraient être plus longues que les durées d'usage auxquelles il y a lieu de se référer pour la détermination du **résultat imposable**. Dans ce cas, l'administration a précisé que les entreprises doivent en principe constater une provision pour amortissement dérogatoire afin de se conformer à la règle de l'amortissement minimal prévue à l'article 39 B du CGI (cf n° 133). Elle admet cependant de ne pas sanctionner, sauf cas manifestement abusif, les entreprises qui échelonneraient l'amortissement fiscal sur la durée plus longue retenue dans les comptes (BOI 4 A-13-05, n° 98)

À noter : Les professionnels tenus par les règles examinées ci-dessus devraient également pouvoir se prévaloir de la mesure de simplification issue du décret 2005-1757 du 30 décembre 2005 qui autorise les PME à amortir leurs immobilisations non décomposables à l'origine sur les durées d'usage admises jusqu'au 31 décembre 2004 sans avoir à rechercher les durées réelles d'utilisation de ces biens. Pour bénéficier de cette mesure, les entreprises ne doivent ni établir de comptes consolidés, ni dépasser deux des trois seuils suivants :

- total du bilan : 3,65 millions d'euros;
- montant du chiffre d'affaires : 7,3 millions d'euros;
- 50 salariés;

III - MODES D'AMORTISSEMENTS

- 150 L'amortissement peut être pratiqué selon le mode linéaire ou constant ou, pour certaines catégories de biens, à titre facultatif, selon le mode dégressif.

A) AMORTISSEMENT LINÉAIRE

- 151 L'amortissement linéaire (ou constant) constitue fiscalement le mode normal d'amortissement.

Il répartit de manière égale les dépréciations sur la durée de vie du bien. Le taux d'amortissement linéaire s'entend du chiffre exprimé par rapport à 100, obtenu en divisant 100 par le nombre d'années de la durée de vie utile du bien.

Par exemple : pour un bien dont la durée d'utilisation prévue est de 5 ans, le taux d'amortissement est de $100 : 5 = 20\%$.

1) Champ d'application

- 152 L'amortissement linéaire peut s'appliquer à tous les biens amortissables, mais certains biens doivent être amortis **obligatoirement** selon le système linéaire. Il s'agit des biens ne pouvant, par leur nature, ressortir du régime de l'amortissement dégressif, à savoir d'une manière générale :

- les immeubles;
- le mobilier et les matériels n'ouvrant pas droit à l'amortissement dégressif (machines à écrire, installations téléphoniques, etc.);
- les agencements et outillages, sauf lorsqu'ils sont étroitement incorporés à une installation elle-même amortissable selon le mode dégressif;
- les biens d'occasion;
- les biens dont la durée normale d'utilisation est inférieure à 3 ans.

2) Modalités de calcul

- 153 - la date de départ de l'amortissement est la date de mise en service du bien.

L'amortissement peut cependant commencer à courir du jour de l'acquisition si l'élément de l'actif a effectivement subi une dépréciation dès cette date (C.E. 15 janvier 1965, n° 62099)

Pour les éléments mis en service en cours d'année, la première annuité doit être réduite prorata temporis.

Le temps couru s'apprécie en nombre de jours.

- symétriquement, la dernière annuité est réduite par rapport à la dotation complète, de l'annuité "prorata temporis" pratiquée l'exercice d'acquisition.

3) Exemple de calcul d'amortissement linéaire

- 154 Une installation technique achetée 20 000 € le 15 avril de l'exercice 1 (année civile) est amortie économiquement selon le mode linéaire en 4 ans (soit un taux de $100/4 = 25\%$).

Le montant des amortissements par exercice s'élève à

- exercice 1 : $5\,000 \times 255/360 \text{ j} = 3\,542$
- exercices 2 à 4 : 5 000
- exercice 5 : $5\,000 - 3\,542 = 1\,458$

Remarque : l'Administration fixe, dans ses exemples, à 360 jours et non pas 365 jours, la durée d'un exercice de 12 mois. Cette solution simplificatrice n'empêche pas de calculer l'amortissement sur 365 jours sans risque fiscal. (D. adm. 4D-2223, §10)

B) AMORTISSEMENT DÉGRESSIF

160 Certains biens que vous utilisez dans le cadre de votre profession peuvent faire l'objet d'un amortissement calculé suivant un système dégressif.

Ce mode d'amortissement est réservé aux professionnels imposés d'après le régime de la déclaration contrôlée.

L'amortissement dégressif est facultatif. Vous pouvez vous replacer sous le régime «linéaire» après avoir pratiqué certaines annuités dégressives (l'annuité linéaire ne pouvant dans ce cas, être supérieure à l'annuité dégressive correspondante). À l'inverse, vous pouvez vous placer sous le régime «dégressif» après avoir pratiqué certaines annuités linéaires. Vous pouvez enfin, adopter le système «linéaire» pour certains biens et le système dégressif pour les autres.

NB : le choix du mode d'amortissement est une décision de gestion. Il n'est pas possible de demander a posteriori la substitution d'une méthode à une autre, par exemple pour compenser un redressement relatif à une base ou à un taux erronés ou encore rattraper l'amortissement qui aurait pu être constaté si le dégressif avait été choisi en début de période d'amortissement. (CE 23.05.1990; MPPL 2850)

1) Biens pouvant faire l'objet de l'amortissement dégressif (BOI-BIC-AMT-20-20-20-20120912)

162 a. Biens admis :

- Equipement informatique (pour les logiciels, voir n° 181),
- Minutels, modems, interphones, matériels de transmission à distance de textes (télécopieurs), machines à écrire à frappe électrique entièrement automatiques effectuant également la duplication, la reproduction ou l'effacement des textes, répondeurs enregistreurs téléphoniques, autocommutateurs téléphoniques, standards téléphoniques numériques, composeurs automatiques de numéros de téléphone,
- Equipements contre le vol y compris audiovisuels.
- Véhicules utilisés au transport en commun des personnes,
- Ascenseurs et monte-charges,
- Matériels de ventilation, de conditionnement, de filtrage de l'air, d'élimination des poussières et des buées,
- Installations de chauffage central, de chauffage à air chaud ainsi que les radiateurs électriques;
- Installations de magasinage et de stockage (sans que puissent y être compris les locaux servant à l'exercice de la profession).
- Matériels utilisés par les géomètres-experts : théodolites et tachéomètres électroniques, niveaux digitaux, systèmes de positionnement par satellite à usage topo-

graphique, systèmes d'orientation gyroscopique, appareils de restitution analytiques, stations photogrammétriques numériques, scanners photogrammétriques.

- Installations à caractère médico-social : matériels des médecins électroradiologistes relevant 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.

- Matériel utilisé par les médecins : endoscopes, échocardiographes et échographes dès lors qu'ils sont nécessaires au diagnostic médical.

- Matériels utilisés par les chirurgiens-dentistes : machines spécialement conçues pour le nettoyage des instruments de chirurgie dentaire, bacs à ultrasons, thermodésinfecteurs, laveurs-désinfecteurs, stérilisateurs à vapeur d'eau ou à vapeur chimique, désinfecteurs d'eau sur unit, unit comportant des systèmes de décontamination intégrés, pompes à salive, systèmes d'aspiration, radiovisiographes.

- Matériels de laboratoires relatifs à la microbiologie et la biologie moléculaire, et les compteurs de particules utilisés par les biologistes ou les laboratoires d'analyses médicales.

L'administration n'exige donc plus que les matériels techniques de laboratoire soient affectés à une fonction médico-sociale.

Enfin, les laboratoires d'analyses médicales sont admis à pratiquer l'amortissement dégressif pour les équipements nécessaires à leur activité de biochimie, d'hématologie et d'immuno-enzymologie dès lors qu'ils sont identiques à ceux utilisés par les hôpitaux et les centres médicaux-sociaux.

b. Biens exclus :

- véhicules de tourisme,
- radio-téléphones,
- camionnettes de moins de 2 tonnes de charge utile,
- escalators et travelators,
- matériels de projection et de sonorisation utilisés dans les salles de cinéma,
- matériel (notamment appareil de soins à laser) utilisé par une esthéticienne.

Sont également exclus du bénéfice de l'amortissement dégressif les biens qui étaient déjà usagés au moment de leur acquisition, ainsi que ceux dont la durée normale d'utilisation est inférieure à trois ans.

L'administration assimile toutefois aux biens neufs les matériels rénovés par le fabricant, lorsque celui-ci leur a appliqué les derniers perfectionnements techniques et que leur prix est très voisin du matériel neuf.

En principe, les immeubles ne sont pas admis au bénéfice de l'amortissement dégressif.

2) Modalités de calcul

163 Taux : le taux d'amortissement dégressif s'obtient en multipliant le taux d'amortissement linéaire normalement applicable à l'élément considéré par un coefficient variant avec la durée d'utilisation.

Les coefficients applicables depuis le 1^{er} janvier 2001, hors période de majoration (1), sont les suivants :

- **1,25** si la durée normale d'utilisation est de **3 ou 4 ans**
- **1,75** lorsque cette durée normale est de **5 ou 6 ans**
- **2,25** lorsque cette durée **excède 6 années**

		Biens acquis à compter de 2001 hors période de majoration (1)	
Durée d'amortissement	Taux linéaire (%)	Coefficient	Taux dégressif (%)
3 ans	33,33	1,25	41,66
4 ans	25	1,25	31,25
5 ans	20	1,75	35
6 ans	16,67	1,75	29,17
6 ans 2/3	15	2,25	33,75
7 ans	14,28	2,25	32,13
8 ans	12,50	2,25	28,13
10 ans	10	2,25	22,50

(1) les coefficients ont été majorés d'un demi-point pour les biens acquis entre le 4 décembre 2008 et le 31 décembre 2009 (LFR 2008, art. 29)

Calcul de la première annuité :

L'annuité dégressive afférente à l'année d'acquisition est ajustée en fonction de la période s'étendant du premier jour du mois d'acquisition au 31 décembre de ladite année.

Cette annuité est donc calculée en fonction du nombre de mois de détention du bien.

Calcul des annuités autres que la première:

Le montant de la deuxième annuité et de chacune des annuités suivantes s'obtient en appliquant le taux déjà utilisé pour le calcul de la ou des précédentes annuités à la valeur résiduelle comptable de l'élément; cette valeur résiduelle est elle-même égale à la différence entre, d'une part, la valeur d'origine et, d'autre part, le montant total des précédentes annuités. Lorsque l'annuité dégressive de l'amortissement, pour une année, devient inférieure à l'annuité correspondant au quotient de la valeur résiduelle par le nombre d'années d'utilisation restant à courir à compter du 1^{er} janvier de ladite année, vous avez la faculté de faire état d'un amortissement égal à cette dernière annuité (voir l'exemple de calcul au n° 167).

NB 1- Pour le calcul de la période d'amortissement, l'année d'acquisition est décomptée pour une année entière, même lorsque l'acquisition se situe en cours d'année et que la première annuité est réduite en conséquence.

NB 2 - En cas de cession d'un élément en cours d'exercice, un amortissement peut être calculé "prorata temporis" jusqu'au début du mois au cours duquel est intervenue la cession.

3) Exemple de calcul d'amortissement dégressif

167 Vous avez acquis le 15 avril N au prix de 10 000 € un matériel dont la durée normale d'utilisation est de 5 ans. Le taux d'amortissement linéaire est donc de 20% et le taux d'amortissement dégressif correspondant est de $20\% \times 1,75 = 35\%$.

Les cinq annuités d'amortissement de ce matériel se calculent comme suit:

Année N : $10\,000 \times 35\% \times 9/12 = 2\,625$

Année N+1 : $(10\,000 - 2\,625) \times 35\% = 2\,581,25$

Année N+2 : $(10\,000 - 5\,206,25) \times 35\% = 1\,677,81$

Pour l'année N+3, l'annuité dégressive serait de :

$(10\,000 - 6\,884,06) \times 35\% = 1\,090,58$ € alors que le quotient de la valeur résiduelle (valeur égale à $10\,000 - 6\,884,06 = 3\,115,94$) par le nombre d'années d'utilisation restant à courir (2 ans) est de : $3\,115,94 / 2 = 1\,557,97$ €.

L'amortissement de chacune des années N+3 et N+4 pourra donc être de 1 557,97 €.

A la fin de l'année N+4, le matériel sera complètement amorti, le total des amortissements étant de : $2\,625 + 2\,581,25 + 1\,677,81 + 1\,557,97 + 1\,557,97 = 10\,000$ €

IV- REGLES PARTICULIERES

1) Amortissement des voitures de tourisme

Article 39, 4 du CGI ; LF 2017, art. 70

180 L'amortissement des véhicules immatriculés dans la catégorie des voitures **de tourisme** n'est pas déductible pour la fraction de leur prix d'acquisition, taxes comprises, qui excède :

- **9 900 €** pour les véhicules les plus polluants qui émettent une quantité de CO₂ supérieure à 200 g/km en 2016, 155 g/km en 2017 (voir tableau ci-dessous pour les années suivantes);
- **18 300 €** pour ceux émettant une quantité de CO₂ comprise entre 60 g/km et 200 g/km en 2016, 155 g/km en 2017 (voir tableau ci-dessous pour les années suivantes);
- **20 300 €** pour les véhicules acquis ou loués à compter du 1^{er} janvier 2017 et dont le taux d'émission est supérieur ou égal à 20 g et inférieur à 60 g de CO₂ par kilomètre;
- **30 000 €** pour les véhicules acquis ou loués à compter du 1^{er} janvier 2017 et qui émettent une quantité de CO₂ strictement inférieure à 20 g/km.

En pratique, les deux nouveaux seuils majorés (30 000 € et 20 300 €) visent respectivement les véhicules électriques et les véhicules hybrides rechargeables (c'est-à-dire des véhicules à bicarburant intégrant une batterie de grande capacité rechargeable sur une source d'énergie extérieure : borne de recharge publique ou prise domestique).

Cette mesure permet également une harmonisation des dispositifs d'incitation environnementale, dans la mesure où les seuils sont identiques à ceux retenus dans le cadre du bonus écologique pour l'acquisition de véhicules particuliers. En effet, les aides actuelles sont de 6 300 € et 1 000 € pour les véhicules émettant respectivement moins de 20 g et moins de 60 g de CO₂ par kilomètre.

NB : les seuils de déductibilité des amortissements afférents aux véhicules de tourisme s'appliquent également aux véhicules de même nature pris en **location pour plus de trois mois ou en crédit-bail**. Par conséquent, les nouveaux seuils sont également applicables aux véhicules faisant l'objet de tels contrats à compter du 1^{er} janvier 2017.

Le seuil de déductibilité applicable à un véhicule est déterminé une seule fois à la date d'acquisition du véhicule. Par exemple, un véhicule acquis en 2017 émettant 153 g de CO₂ par kilomètre bénéficie du seuil fixé à 18 300 € pour l'intégralité de la période d'amortissement. (LF 2017, art. 70)

Le taux d'émission de CO₂ est indiqué sur la carte grise, sous la rubrique V.7 ou dans la documentation technique du véhicule concerné. www.carlabelling.ademe.fr

Il est fait application des mêmes principes que pour les éléments partiellement affectés à l'exercice de la profession. Les voitures susvisées doivent être portées au registre pour leur prix total d'acquisition et amorties sur cette base.

C'est la dotation totale qui est portée en charges ; mais la fraction portant sur la partie qui excède le prix plafond doit être rapportée au bénéfice imposable (ligne 36 "divers à réintégrer" de la déclaration n° 2035).

Cette fraction non déductible doit être retenue (même si elle n'a pas été comptabilisée, à tort) pour la détermination des plus-values ou moins-values résultant de la vente ultérieure de ces véhicules. (voir n° 201).

Dans le cas d'un véhicule à usage mixte (privé et professionnel), l'application de ces règles conduit à calculer l'amortissement sur le prix de revient intégral du véhicule puis à réintégrer fiscalement en plus de la fraction non déductible de l'amortissement, le montant de l'avantage en nature représenté par la quote-part de l'annuité d'amortissement correspondant à l'usage personnel du véhicule.

Plafond de déductibilité de l'amortissement ou des loyers

Année d'acquisition ou de location du véhicule	Seuil applicable			
	30 000 €	20 300 €	18 300 €	9 900 €
2017	Véhicule émettant de 0 à 19g de CO ₂ par kilomètre	Véhicule émettant de 20 à 59g de CO ₂ par kilomètre	Véhicule émettant de 60 à 155 g de CO ₂ par kilomètre	Véhicule émettant à partir de 156 g de CO ₂ par kilomètre
2018			Véhicule émettant de 60 à 150 g de CO ₂ par kilomètre	Véhicule émettant à partir de 151 g de CO ₂ par kilomètre
2019			Véhicule émettant de 60 à 140 g de CO ₂ par kilomètre	Véhicule émettant à partir de 141 g de CO ₂ par kilomètre
2020			Véhicule émettant de 60 à 135 g de CO ₂ par kilomètre	Véhicule émettant à partir de 136 g de CO ₂ par kilomètre
à compter de 2021			Véhicule émettant de 60 à 130 g de CO ₂ par kilomètre	Véhicule émettant à partir de 131 g de CO ₂ par kilomètre

EXEMPLE : M. RENAUD a acquis le 1^{er} juillet 2016 un véhicule de tourisme d'une valeur de 25 000 € amortissable en 5 ans et émettant 70 g de CO₂. Il l'utilise à titre professionnel à concurrence des trois quarts et décide de l'inscrire à son actif professionnel afin de pouvoir en déduire les amortissements.

L'annuité d'amortissement à inscrire au registre est égale à :

$$25\,000 \times 20\% \times 6/12 = 2\,500$$

Mais M. RENARD réintègrera au bénéfice imposable :

- la fraction excédentaire, soit :

$$(25\,000 - 18\,300) \times 20\% \times 6/12 = 670,00 \text{ €}$$

- la fraction correspondant à l'utilisation privée soit :

$$(2\,500 - 670) \times 1/4 = 457,50 \text{ €}$$

Soit au total.....1 127,50 €

Sur sa déclaration 2035, M. RENARD :

- déduira à la ligne 41 "dotation

aux amortissements" :..... 2 500,00 €

- réintègrera à la ligne 36 "divers

à réintégrer" :..... 1 127,50 €

et aura finalement déduit : 1 372,50 €

C'est-à-dire 18 300 € x 20% x 6/12 x 3/4

Remarque 1 : certains véhicules ne subissent pas cette limite : il s'agit des véhicules utilitaires (genre V.U. *) et des véhicules spécialement agencés (notamment les voitures d'auto-écoles).

* hors véhicules homologués dans la catégorie «N1» qui sont utilisés pour le transport des personnes (LF 2011, art. 24)

Remarque 2 : concernant le régime fiscal du **bonus** et du **malus**, voir n° 3608

2) Logiciels

- 181** Les logiciels peuvent être soit amortis sur leur durée probable d'utilisation, soit faire l'objet d'un amortissement exceptionnel sur une période de 12 mois. (jusqu'en 2016) (1), soit être déduits immédiatement si leur valeur unitaire hors taxe n'excède pas 500 € (BOI-BNC-BASE-40-60-30, n°s 210 & 220)

(1) cette faculté est supprimée pour les logiciels acquis au cours des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2017. Les logiciels déjà acquis à cette date et en cours d'amortissement continuent à bénéficier du dispositif exceptionnel. (LF 2017, art. 32, I-6° et II-D)

3) Amortissement exceptionnel des imprimantes 3D

- 1815** Un amortissement exceptionnel sur 24 mois est instauré pour les équipements de fabrication additive (imprimantes 3D) acquis ou créés par les PME entre le 1^{er} octobre 2015 et le 31 décembre 2017.

Aucune condition relative à l'activité de l'entreprise n'est prévue, les entreprises relevant des BNC peuvent donc en bénéficier. L'application de cette mesure est facultative.

Le bénéfice de cet amortissement est subordonné au respect du plafond de minimis. (LFR 2015, n° 2015-1786, 29 déc. 2015, art. 30)

4) Amortissement des contrats de crédit-bail et des biens acquis par crédit-bail

BOI-BIC-AMT-20-40-20-20120912

Contrat de crédit-bail en cours

- 182** Le prix d'acquisition d'un contrat de crédit-bail en cours (auprès d'un précédent utilisateur) est considéré comme un élément de l'actif immobilisé de l'acquéreur lorsque les loyers versés ont été déduits pour la détermination du bénéfice non commercial. Ce prix est amortissable selon le mode linéaire sur la durée normale d'utilisation du bien objet du contrat à la date d'acquisition.

Lorsque le contrat porte sur un immeuble, la base d'amortissement doit être diminuée de la fraction représentative du terrain (qui n'est pas amortissable), celle-ci étant obtenue en appliquant au prix d'acquisition le rapport qui existe, à la date du transfert du contrat, entre la valeur réelle du terrain et celle de l'ensemble immobilier.

Biens acquis par crédit-bail

- 183** Les biens acquis à l'échéance d'un contrat de crédit-bail sont inscrits au registre des immobilisations et amortissements :

- pour le prix convenu pour la levée de l'option d'achat lorsque le professionnel a détenu le contrat depuis l'origine ;

- pour le prix de levée d'option majoré du prix d'acquisition du contrat lorsque le professionnel a acquis le contrat de crédit-bail en cours d'existence.

Cette valeur est amortissable sur la durée d'utilisation du bien à la date de la levée de l'option.

Dans le cas particulier du crédit-bail immobilier, si le prix de cession prévu à l'échéance du contrat est inférieur à la valeur résiduelle comptable de l'immeuble dans les écritures de la société bailleuse, le preneur doit réintégrer dans les bénéfices de l'exercice de la levée de l'option la fraction des loyers versés correspondant à la différence entre cette valeur résiduelle et le prix de cession (art. 239 sexies B du CGI). Le prix de revient de l'immeuble est majoré des sommes ainsi réintégrées. Seule la fraction du prix de revient global qui excède le prix de revient du terrain chez le bailleur (regardée comme le prix de revient des constructions) est amortissable (CGI art. 239 sexies et 239 sexies C).

Le prix de revient comprend en outre, les quote-parts de loyers non admises en déduction (c'est-à-dire celles se rapportant au terrain).

Le prix de revient global ainsi défini fait l'objet d'une ventilation entre une fraction correspondant au terrain et une fraction correspondant aux constructions.

PLUS-VALUES PROFESSIONNELLES

190 Votre résultat imposable tient compte des gains ou pertes provenant de la réalisation des éléments de votre patrimoine professionnel, que vous exerciez individuellement ou en société.

I - DÉFINITION

191 Trois catégories de gains ou de pertes exceptionnels peuvent être retenus dans les bases de l'impôt sur votre bénéfice professionnel :

- plus-values ou moins-values provenant de la réalisation d'éléments d'actif affectés à l'exercice de votre profession ;
- indemnités reçues en contrepartie de la cessation de l'exercice de votre profession ou du transfert de votre clientèle ;
- gains ou pertes réalisés à l'occasion des cessions de charges et offices.

1) Réalisation d'élément d'actif

192 Par réalisation d'élément d'actif, il faut entendre toute opération ou tout événement ayant pour effet la sortie d'un bien (corporel ou incorporel) de votre patrimoine professionnel.

Les éléments d'actif peuvent sortir de votre patrimoine professionnel à l'occasion non seulement d'une **cession** mais encore d'une **donation ou d'une succession**, d'un **partage**, d'un **échange**, d'une **mise au rebut**, d'une expropriation, d'un **apport en société**, d'un **transfert dans votre patrimoine privé**, d'une **cessation d'activité**.

193 ➤ Une simple cessation d'activité ne peut donner lieu à une moins-value dès lors qu'elle ne s'accompagne d'aucune réalisation d'éléments d'actif. Ainsi, un chirurgien-dentiste qui s'est borné à fermer son Cabinet secondaire, sans réaliser aucun élément d'actif, ne peut déduire une moins-value correspondant au prix qu'il avait payé pour l'acquérir. (CE 25-9-89, n° 59 585; BNC II-23240)

➤ Lorsqu'une clientèle créée disparaît sans perception d'indemnité suite au décès du professionnel, il en résulte un manque à gagner, mais pas une moins-value professionnelle. Aucune déduction n'est donc possible dans ce cas. (CE 27-5-83, n° 33846; BNC II-23245)

NB : il semble résulter de cet arrêt, a contrario, que la disparition d'une clientèle qui a été acquise d'un tiers moyennant le versement d'un prix pourrait, à concurrence de la totalité de ce prix, engendrer une moins-value à long terme déductible, pour une fraction de son montant (cf n° 221), du bénéfice de l'année de la cessation d'activité ou du décès.

1932 ➤ Local transféré dans le patrimoine privé

Le transfert dans votre patrimoine privé d'un élément d'actif peut être constaté, par exemple à l'occasion de l'affectation de votre local professionnel à l'habitation principale ou à la location. (CE 8.7.92, BNC II-23625; CE 6.4.01, RJF 7/01) **Voir n° 1042**

Le calcul de la plus-value constatée à l'occasion de la réintégration dans le patrimoine privé d'un contribuable de la fraction d'un immeuble précédemment affectée à son activité professionnelle doit être réalisé au regard de la valeur vénale du bien qui peut être déterminée par comparaison avec des ventes de biens similaires intervenues à une date peu éloignée dans le temps, antérieurement ou postérieurement, du transfert.

La valeur du bien transmis doit être estimée par référence au prix auquel le propriétaire pourrait vendre le bien libre d'occupation dans des conditions normales. La circonstance selon laquelle les locaux sont en partie utilisés par le contribuable à des fins privatives est sans incidence sur la valorisation dès lors que la fraction de l'immeuble concernée n'est pas cédée à un tiers mais transférée au patrimoine privé de leur propriétaire. (CE 19 décembre 2008 n° 304781, 9e et 10e s.-s., Khalifat : RJF 3/09, n° 212; BNC-II-23672)

➤ Les plus-values et les moins-values latentes n'ont pas d'incidence sur le résultat fiscal. En conséquence, vous ne pouvez pas prétendre déduire de votre résultat une perte résultant d'une diminution de la valeur de votre clientèle dans la mesure où vous n'avez procédé à aucune réalisation d'éléments de votre actif. (CE 4-6-69, n° 70763; CAA Lyon 12-12-02, n° 97-3001; BNC II-23230s)

➤ lorsqu'elles sont imposables, les plus-values sont taxées au titre de l'année au cours de laquelle elles sont réalisées même si le prix n'est pas encore payé. (T.A. Nice 7-2-90; BNC II-23350).

La date de réalisation d'une plus-value est déterminée d'après la date à laquelle le transfert de propriété de l'élément cédé est intervenu. Dès lors que le prix de cession est définitivement fixé, les modalités de paiement retenues sont sans incidence sur l'imposition de la plus-value (CAA Paris 14-10-97, n° 95-2980, RJF 4/98).

Voir toutefois n° 220 "Étalement possible de l'impôt sur les plus-values à long terme en cas de crédit-vendeur"

1935 ➤ Cession d'une clientèle assortie d'une condition suspensive - rattachement à l'année de réalisation de la condition

Lorsque la conclusion définitive du contrat de cession par un expert-comptable du droit de présentation de sa clientèle est subordonnée à la condition, expressément qualifiée de suspensive, d'acceptation du changement par les clients dans un délai d'un an et de fixation corrélative du prix définitif, la plus-value de cession ne peut être réalisée et imposée qu'à la date où, cette condition étant remplie, l'accord des parties sur

la chose et le prix est intervenu. (CAA Bordeaux, 13-10-05, n° 01-1014, Caussade, RJF 4/06)

La plus-value de cession d'une activité d'expert-comptable doit être rattachée à l'année au cours de laquelle la condition suspensive d'obtention d'un agrément du conseil régional de l'Ordre des experts-comptables, condition de validité de la cession, est réalisée (CE 11-4-2008 n° 284921; RJF 7/08).

2) Indemnités de cessation d'exercice ou de transfert de clientèle

- 194** En principe, la clientèle des membres des professions libérales ne peut être cédée; mais les tribunaux reconnaissent la validité des conventions où des professionnels s'engagent, moyennant indemnité, à présenter leur successeur à la clientèle et à ne pas leur faire concurrence.

Le fisc ne vérifie pas la validité des conventions, mais taxe les plus-values.

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.

- 195** Les **cessions partielles de clientèle** relèvent également du régime des plus-values professionnelles.

Il en est ainsi lorsqu'un agent d'assurances cède une partie de son portefeuille à un tiers en vue de gérer conjointement ce portefeuille. En revanche, la cession de quelques contrats à l'occasion du changement de domicile de certains clients, ne constitue pas un transfert de clientèle générateur de plus-value. Cette cession relève de la gestion normale du portefeuille et les indemnités correspondantes sont taxables au taux normal de l'impôt sur le revenu. (CE 28-3-84, BNC II-6940)

De même, l'indemnité perçue par un agent d'assurances en contrepartie de la réduction contractuelle du taux des commissions que lui verse sa compagnie constitue un revenu d'exploitation. (CE 9-12-92 n° 119298; BNC II-7525)

S'agissant de la détermination de la fraction de l'indemnité imposable en cas de cession partielle de clientèle, la cour administrative de Nancy a retenu une solution innovante en considérant que cette fraction devait être proportionnelle à la baisse du chiffre d'affaires constatée à la suite de la cession.

Après avoir acquis la clientèle de son prédécesseur dans un cabinet de trois chirurgiens-dentistes, un contribuable a cédé quinze ans plus tard à un nouveau collaborateur du cabinet une partie de sa clientèle. Dès lors qu'il a développé la clientèle acquise lors de son installation et continué à exercer sa profession au sein du cabinet après cette cession, il ne peut prétendre avoir cédé la totalité de la clientèle acquise auprès de son prédécesseur. Dès lors, l'indemnité reçue en contrepartie de cette cession est imposable à concurrence de la différence entre le prix de revient de la partie de clientèle cédée et le prix de cession de celle-ci.

L'administration peut valablement estimer sur la base de la baisse constatée des recettes consécutive à la cession, que la part ainsi cédée représentait 15 % de la clientèle de l'intéressé et non le tiers, comme le prétend ce dernier, et déduire du montant de l'indemnité perçue une somme représentant la même proportion de l'indemnité payée par lui lors de l'acquisition de sa clientèle. (CAA Nancy 2-5-2002 n° 98-1263 ; BNC-II-24025)

- 196** ➔ **cession d'une clientèle appartenant à une communauté conjugale**

- Un médecin, marié sous le régime de la communauté réduite aux acquets, n'est pas imposable sur la part de l'indemnité de cession de la clientèle (qu'il a créée pendant son mariage) qui revient pour moitié à son ex-épouse après dissolution de la communauté conjugale. Pour le médecin, seule la moitié de ces sommes a donc le caractère d'une plus-value imposable. L'autre moitié des sommes perçues est imposable entre les mains de l'ex-épouse. (CE 5 mars 1993, n° 90 123, RJF 5/93)

- 197** ➔ La mise en location-gérance d'une clientèle libérale pour une durée déterminée n'équivaut pas à une cessation d'activité et ne donne donc pas lieu à imposition des plus-values latentes, sauf si elle dissimule une véritable cession de clientèle. Il s'agissait en l'espèce d'un **contrat de commodat** conclu pour une période de trois ans, sans engagement de cession de clientèle (donc sans versement d'indemnité). (CE 11.5.84 n° 38025, BNC II-23705) **Voir n° 4313 et n° 4315**

- 198** ➔ La mise à disposition d'une SCP par les associés du droit de présentation de leur clientèle non rémunérée par la remise de droits sociaux ne constitue pas un apport de la jouissance ou de la propriété de ce droit. Aucune imposition n'est établie en matière d'apport et de plus-value. (Rép. Mathieu, AN 8-10-84, p 4496).

3) Indemnités de rupture de contrat perçues par les agents commerciaux

- 1985** Les indemnités perçues par les agents commerciaux de leur mandant en cas de cessation de leur contrat peuvent bénéficier d'une taxation à taux réduit en tant que plus-values professionnelles à long terme à condition que le contrat ait été conclu depuis plus de deux ans. RES n° 2006/26 du 28 mars 2006. **Voir n° 3027**

4) Indemnité compensatrice de dépréciation de la valeur du droit de présentation

- 1987** Relève du régime des plus-values à long terme l'indemnité versée par l'Etat à une SCP de commissaires-priseurs ayant pour objet de compenser la dépréciation subie par leur droit de présentation d'un successeur en raison de la suppression du monopole dont ils bénéficiaient sur une partie de leurs activités (ventes volontaires de meubles aux enchères publiques). (CAA Nantes 24-6-2009, n° 09-46; RJF 1/10)

5) Cessions des charges et offices

- 199** La cession proprement dite ne porte que sur la "finance" attachée au choix et à la présentation d'un successeur. La plus-value est réalisée à la date de la publication au Journal officiel de la nomination du nouveau titulaire ou à la date de cessation définitive d'activité si elle est postérieure à cette publication. (CAA Douai 6-7-00; RJF 12/01)

II - CALCUL DES PLUS-VALUES OU MOINS-VALUES

1) Détermination du montant de la plus ou moins-value.

200 C'est la différence entre :

- le prix de cession (ou la valeur vénale s'il s'agit d'une donation ou d'un transfert dans le patrimoine privé)
- et la valeur résiduelle du bien (ou prix d'achat ou de revient s'il s'agit de biens non amortissables).

LA VALEUR RESIDUELLE (ou valeur comptable nette) est égale à la différence entre :

- le prix d'achat (ou le prix de revient) du bien
- et les amortissements pratiqués.

Il y a **plus-value** lorsque le prix de cession est supérieur à la valeur résiduelle.

Il y a **moins-value** lorsque le prix de cession est inférieur à la valeur résiduelle.

2) Cas particuliers

a) Cession d'un véhicule de tourisme

201 Bien que l'amortissement soit limité, la plus-value est déterminée en prenant en considération les amortissements linéaires qui auraient pu être pratiqués en l'absence de limitation, et non les amortissements fiscalement déductibles.

Exemple : une voiture est achetée le 1^{er} janvier 2014 au prix de 30 000 €. Son taux d'émission de CO₂ est de 190 g/km. Elle est amortie au taux de 20 % et est revendue le 30 juin 2016 pour 18 000 €. Elle est utilisée à 100 % à titre professionnel (pour une utilisation mixte, voir n° 202)

La limite d'amortissement est de 18 300 € (taux CO₂ < 200 g)

Calcul de la plus-value :

Prix d'acquisition	30 000 €
Amortissements (sur 30 000 €)	- 15 000 €
Valeur résiduelle (ou valeur comptable nette)	15 000 €
Prix de cession	18 000 €
Plus-value à court terme	3 000 €

Le tableau d'amortissement de 2016 est le suivant :

Immobilisations et Amortissements						En cas de cession	
Nature des immobilisations	Date d'acquisition	Prix total payé T.T.C.	T.V.A. déductible	Taux	Amortissements		Date de cession
					antérieurs	de l'année 2016	
Renault koléos	01/01/14	30 000	-	20%	12 000	3 000	30/06/16

Amortissements non déductibles à réintégrer 4 680 1 170 *

* (30 000 - 18 300) x 20 % x 6/12

b) Cession d'un bien à usage mixte

202 Lorsque le bien n'est que partiellement utilisé à usage professionnel, la plus-value doit être déterminée en retranchant du prix de cession total, la valeur résiduelle calculée à partir du prix d'achat intégral et des amortissements pratiqués sur cette base.

Cette plus-value doit être ensuite réduite pour tenir compte du fait que le bien n'est que partiellement utilisé à un usage professionnel.

A noter enfin que cette règle n'est pas applicable en matière de BIC.

Exemple : En reprenant l'exemple précédent et en supposant que le véhicule soit utilisé à titre professionnel à concurrence des 2/3, la plus-value imposable est égale à : 3 000 € x 2/3 = 2 000 € .

(même raisonnement pour les moins-values)

c) Cession donnant lieu à régularisation de TVA

203 Lorsque la cession d'un bien ayant donné lieu à déduction de TVA entraîne un remboursement partiel de TVA

initialement déduite (cas, essentiellement, des immeubles cédés avant un certain délai (voir n° 553 et 554), la TVA reversée vient en augmentation du prix de revient pour le calcul du prix de revient.

d) Cession d'un immeuble bâti

204 Il convient de distinguer les bâtiments, éléments amortissables, et le terrain, non amortissable, chacun obéissant au régime qui lui est propre. Lorsque la cession est consentie pour un prix global, vous devez estimer la part qui revient respectivement au terrain et aux constructions.

III- RÉGIME DES PLUS-VALUES PROFESSIONNELLES

210 Le régime d'imposition des plus-values diffère selon que la moyenne des recettes HT des deux années civiles précédant celle de la réalisation des plus-values excède ou non le seuil d'exonération prévu à l'article 151 septies du CGI. (cf n°s 225s)

Il est également applicable même si la moyenne des recettes ne dépasse pas cette limite, lorsque les plus-values réalisées ne remplissent pas la condition d'exonération, c'est-à-dire lorsque l'activité est exercée depuis moins de 5 ans. (voir n^{os} 225s)

Le régime des plus-values et moins-values est donc en principe le suivant :

- au-dessous du plafond, les plus-values sont exonérées sous certaines conditions;
- au-dessus du plafond, il est fait application du régime des plus-values et moins-values à court ou à long terme.

Ce régime repose sur une distinction fondamentale entre :

- d'une part, les plus-values à long terme qui sont soumises à un régime de taxation réduite (16 % hors prélèvements sociaux), les moins-values de même nature ne pouvant être déduites que dans des conditions particulières;
- d'autre part, les plus-values et les moins-values à court terme qui, sous réserve d'un étalement possible des plus-values nettes sur 3 ans, sont soumises à un régime fiscal semblable à celui des bénéfices et pertes d'exploitation. (voir n^{os} 216 et 217)

1) Distinction du court terme et du long terme.

a) constituent des plus-values à court terme:

- 211 - celles réalisées à l'occasion de la cession d'immobilisations de toute nature acquises (ou créées) depuis moins de 2 ans ;

- celles qui proviennent de la cession d'éléments acquis (ou créés) depuis au moins 2 ans, dans la mesure où elles correspondent à des amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt. Le cas échéant, les amortissements expressément exclus des charges déductibles sont ajoutés au montant de la plus-value à court terme.

b) constituent des moins-values à court terme :

- 212 - celles résultant de la cession de biens non amortissables détenus depuis moins de 2 ans,
- celles résultant de la cession de biens amortissables, quelle que soit la durée de leur détention (en effet, dans ce cas, la moins-value est toujours la conséquence d'une insuffisance d'amortissement). Le cas échéant, ces

moins-values sont diminuées du montant des amortissements expressément exclus des charges déductibles.

- 213 c) constituent des plus-values ou moins-values à long terme : celles autres que celles définies ci-dessus.

N.B. : certains profits sont spécialement soumis au régime des plus-values à long terme :

- 214 ➔ Les plus-values nettes constatées en cas de décès du contribuable. Corrélativement, s'il y a en pareil cas moins-value nette, celle-ci obéit au régime des moins-values à long terme. Mais les ayants droit du défunt peuvent demander l'application du régime général des plus-values et moins-values s'il leur est plus favorable. (cf n^o 436)

- 215 ➔ Les produits de la propriété industrielle provenant de la cession de brevets, d'inventions brevetables et des procédés de fabrication industriels qui leur sont accessoires ainsi qu'au résultat net de la concession de licences d'exploitation des mêmes éléments. (CGI, art. 39 terdecies; BOI-BNC-SECT-30-10-10-20120912)

Sont admis au bénéfice du régime les inventeurs et leurs héritiers de même, selon l'administration, que les particuliers qui ont acquis des brevets à titre onéreux ou gratuits.

Le régime de taxation réduite s'applique également aux produits des cessions de droits portant sur des logiciels originaux par leur auteur, personne physique relevant des BNC (CGI, art. 93 quater, I).

NB : Pour les exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2011, le champ d'application du régime des plus-values à long terme est étendu aux perfectionnements apportés aux brevets et inventions brevetables. Ces perfectionnements sont donc désormais éligibles au régime du long terme alors même qu'ils ne répondent pas aux critères d'une invention brevetable, notamment parce qu'ils ne satisfont pas à la condition de nouveauté.

Il est également étendu aux opérations de sous-concession, sous certaines conditions. (LF 2011, art. 126; FR 56/10)

Les plus-values de cession imposables sont déterminées sous déduction des frais suivants : frais de recherche et de mise au point du brevet, et, le cas échéant, frais exposés pour la maintenance ou l'amélioration de l'invention, à l'exclusion de l'évaluation en termes monétaires du temps de travail du contribuable.

Pour les produits de concession, l'imposition porte sur le résultat net de la concession, déduction faite des

**TABLEAU RÉCAPITULATIF DE DISTINCTION DES PLUS ET MOINS-VALUES
A COURT TERME OU A LONG TERME**

Nature des éléments cédés \ Durée de détention des éléments cédés	PLUS-VALUES		MOINS-VALUES	
	moins de 2 ans	2 ans et plus	moins de 2 ans	2 ans et plus
Eléments amortissables	C.T.	C.T. jusqu'à concurrence de l'amortissement. L.T. au-delà	C.T.	C.T.
Eléments non amortissables	C.T.	L.T.	C.T.	L.T.

C.T.: Court Terme - L.T.: Long Terme

dépenses de recherche et des dépenses relatives à la gestion de la concession.

Précisions :

a) Pour les exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2011, le régime des plus-values à long terme applicable en cas de cession de droits de la propriété industrielle par une entreprise relevant de l'impôt sur le revenu est subordonné à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens de l'article 39, 12 du CGI entre la cédante et le cessionnaire. Le régime applicable aux plus-values de cession est donc harmonisé puisque l'exclusion du long terme en présence de liens de dépendance, désormais codifiée à l'article 39 terdecies, 1 du CGI, concerne indifféremment le cas où l'entreprise cédante relève de l'impôt sur le revenu ou est soumise à l'impôt sur les sociétés. (LF 2011, art. 126)

À noter également que l'article 11 de la loi de finances pour 2012 renforce la clause anti-abus en cas de concession de droits de propriété industrielle entre entreprises liées. Lorsqu'il existe des liens de dépendance entre les entreprises concédante et concessionnaire, la concession doit être réelle et rentable pour permettre la déduction intégrale des redevances versées par la concessionnaire.

b) Le régime des plus-values à long terme constitue, en principe, un régime de faveur. Toutefois, pour certains des produits visés à l'art. 39 terdecies du CGI et perçus par l'inventeur lui-même, celui-ci peut choisir d'être imposé dans les conditions de droit commun et bénéficier de l'abattement de 30 % prévu à l'art. 93, 2 du CGI. (cf § c ci-dessous)

c) Les produits de la propriété industrielle non visés par l'art. 39 terdecies du CGI perçus par les inventeurs (ou leurs héritiers) sont imposables dans les conditions de droit commun, dans la catégorie des BNC. L'imposition est en principe établie sous déduction des frais réels. Toutefois, en cas de concession de licence d'exploitation d'un brevet ou de cession ou concession d'un procédé ou d'une formule de fabrication par l'inventeur lui-même, et sauf application du régime des plus-values à long terme, un abattement de 30 % est appliqué sur les redevances ou sur le prix de vente pour tenir compte des frais exposés en vue de la réalisation de l'invention, lorsque les frais réels n'ont pas déjà été admis en déduction pour la détermination du bénéfice imposable (CGI, art. 93, 2) (cf n° 389)

d) Les plus-values d'apport en société de brevets, d'inventions brevetables ou de procédés de fabrication industriels constatées par les inventeurs peuvent bénéficier d'un report d'imposition de 5 ans. (cf n° 255)

e) L'art. 151 septies du CGI, concernant l'exonération des plus-values en fonction du montant des recettes réserve le bénéfice de l'exonération aux seules plus-values de cession. Sont donc exclues du régime de l'exonération les redevances de concession de brevets. (cf n° 226)

2) Modalités d'imposition

a) Plus value nette à court terme

- 216 Elle est ajoutée au bénéfice professionnel pour être soumise à l'impôt sur le revenu au taux progressif.

Mais vous pouvez l'étaler sur 3 ans, c'est-à-dire la répartir par parts égales sur l'année de réalisation et les deux années suivantes. Cet étalement est facultatif.

L'échelonnement est toutefois **impossible en fin d'exploitation**. Dans ce cas, la plus-value nette de l'année

de cession ou de cessation totale de l'activité est immédiatement comprise dans les recettes imposables et les plus-values nettes à court terme dont la taxation avait été précédemment différée deviennent immédiatement imposables (sauf en cas d'apport en société ou de transmission à titre gratuit de l'activité individuelle : voir n° 236 et n° 237). L'imposition immédiate peut alors être établie selon le système du quotient prévu à l'article 163-OA du CGI, si les conditions d'application sont réunies. (voir n° 250)

Sur la déclaration 2035 : le montant de la plus-value nette à court terme après avoir été déterminé et porté au tableau "détermination des plus et moins-values" de la page 3 de la 2035, doit être reporté à la ligne 35 "plus-values à court terme" de l'annexe 2035 B.

Si vous optez pour l'étalement sur 3 ans, vous devez porter à la ligne 43 "divers à déduire" les 2/3 de la plus-value nette; mais les 2 années suivantes, vous réintégrez 1/3 à la ligne 36 "divers à réintégrer". **Vous pouvez utiliser le tableau d'aide au suivi des plus et moins-values figurant en page 8 de la notice 2035.**

b) Moins-value nette à court terme

- 217 Si la compensation fait apparaître une moins-value nette, cette dernière vient en diminution du bénéfice imposable.

Si le bénéfice n'est pas suffisant, la fraction non imputée de la moins-value nette – ou, en cas d'absence de bénéfice, la totalité de cette moins-value – prend le caractère d'un déficit d'exploitation reportable dans les conditions de droit commun. (C'est-à-dire sur le revenu global ou, si ce dernier n'est pas suffisant, sur le revenu global des années suivantes jusqu'à la 6^e année).

Sur la déclaration 2035 : Le montant de la moins-value nette à court terme est à porter à la ligne 42 "moins-value à court terme". Le tableau de détermination des plus et moins-values de la page 3 devra également être servi. (cf n° 290)

c) Plus-value nette à long terme

- 218 La plus-value nette à long terme dégagée par la compensation peut, le cas échéant, être utilisée à compenser:

- soit le déficit de l'année ou les déficits antérieurs qui demeurent reportables;

- soit les moins-values à long terme subies au cours des dix années antérieures et qui n'ont pas encore été imputées.

N.B. : La compensation avec les déficits est facultative et peut porter sur une fraction seulement du déficit. Elle doit s'opérer à l'euro près.

Mais attention, cette compensation ne présente en fait d'intérêt sur le plan fiscal - les plus-values à long terme étant imposées à un taux réduit - que dans le cas où vous couvrez le risque de ne pouvoir imputer vos déficits sur des bénéfices d'exploitation avant l'expiration du délai de report déficitaire (qui est de 6 ans), faute d'être en mesure de réaliser à temps des revenus suffisants.

Rappelons que le déficit peut effectivement être imputé sur les autres revenus de l'année, ou sur ceux des années suivantes dans la limite de 6 ans.

Sur la déclaration 2035 : le montant de la plus-value nette à long terme doit être porté :

- dans le tableau de détermination des plus-values (page 3) et reporté page 1 dans le cadre "RÉCAPITULATION DES ÉLÉMENTS D'IMPOSITION" (voir n^{os} 260 et 290).

- et également reporté sur la déclaration complémentaire des revenus n° 2042 C PRO.

Taux d'imposition

- 219** La plus-value nette à long terme subsistant, le cas échéant, après les imputations possibles est taxée à un taux réduit qui est actuellement de 16 %.

N.B. : Ce taux est en fait de **31,5 % (depuis l'imposition des revenus de 2012)** compte tenu des prélèvements sociaux de 15,5 % (LFR 2012, art. 2, II, C et IX, C)).

Attention : la CSG et la CRDS sur les plus-values à long terme **ne sont pas déductibles** fiscalement.

Étalement de l'impôt en cas de crédit-vendeur

- 220** Le paiement de l'impôt sur le revenu afférent aux plus-values à long terme réalisées à l'occasion d'une cession d'entreprise (individuelle) lorsque les parties sont convenues d'un paiement différé ou échelonné du prix de cession (crédit-vendeur) peut, sous certaines conditions, être étalé jusqu'au 31 décembre de la cinquième année qui suit celle de la cession, sans pouvoir toutefois excéder la durée prévue pour le paiement total du prix de cession.

Les échéances de versement de l'impôt sont fixées selon les modalités de paiement du prix de cession prévues dans l'acte. Ces versements sont majorés de la pénalité de 10 % pour paiement tardif prévue à l'article 1730 du CGI mais le montant de cette pénalité est plafonné, pour chaque versement au montant de l'intérêt légal. Ces dispositions s'appliquent aux cessions intervenues à compter du 1^{er} janvier 2016. (LFR 2015, art. 97; art. 1681 F du CGI; BIC-XIX-10540s)

d) Moins-value nette a long terme

- 221** Lorsque la compensation entre les plus-values et les moins-values à long terme d'une même année fait apparaître une moins-value à long terme, cette moins-value ne peut qu'être imputée sur les plus-values à long terme réalisées au cours des 10 années suivantes.

Cependant, en cas de cession ou de cessation d'activité, la moins-value nette à long terme constatée à cette occasion et celles restant encore reportables peuvent être déduites, pour une certaine fraction, des bénéfices de l'exercice de cession ou de cessation.

Cette fraction est déterminée d'après le rapport existant entre le taux réduit d'imposition des plus-values à long terme et le taux normal de l'impôt sur les sociétés, soit 48 % actuellement. (CGI, art. 39 quindecies I.2; BOI-BIC-PVMV-20-40-20-20120912)

NB : les moins-values à long terme subsistant à la clôture de la cessation ne peuvent être imputées sur le résultat de l'exercice que si celui-ci est bénéficiaire et dans la limite du bénéfice d'exploitation (BIC-XIX-10350)

Plus-values sur cessions d'immeubles réalisées dans le cadre d'une opération de cession-bail (ou lease-back)

Art. 39 novodécies du CGI ; BOI-BIC-PVMV-40-20-60-20120912

- 223** Les entreprises peuvent opter pour un dispositif temporaire d'étalement de la plus-value résultant de la cession d'un immeuble (bâti ou non) réalisée dans le cadre d'une opération de cession-bail.

L'opération de cession-bail consiste, pour une entreprise, à bénéficier d'un apport de trésorerie par la cession d'un immeuble à une société de crédit-bail qui lui en redonne immédiatement la jouissance par un contrat de crédit-bail. Cette opération permet au propriétaire de l'immeuble de disposer de ressources financières correspondant au prix de vente de l'immeuble, tout en conservant sa disposition (moyennant le paiement de redevances sur la durée du contrat de crédit-bail) et la faculté d'en redevenir propriétaire à l'issue du contrat de crédit-bail.

La plus-value est étalée par parts égales sur les exercices clos pendant la durée du contrat de crédit-bail, retenue dans la limite de 15 ans. En cas de levée anticipée de l'option d'achat du crédit-bail ou de résiliation, le solde de la plus-value fait l'objet d'une imposition immédiate.

Cette mesure est applicable aux cessions réalisées du 23 avril 2009 au 31 décembre 2012.

Initialement réservé aux entreprises relevant des BIC et des BA, l'Administration a admis, dans ses commentaires, l'éligibilité à ce dispositif des plus-values réalisées par des titulaires de BNC.

Cette tolérance administrative est désormais légalisée. Cette légalisation s'applique à l'impôt sur le revenu dû au titre de 2010 et des années suivantes. (LF 2011, art. 9)

En pratique, en cas de cession-bail d'immeuble, la plus-value étalée sur le fondement de l'article 39 novodécies du CGI doit faire l'objet d'un état de suivi fourni lors du dépôt de la déclaration de résultat de chacun des exercices clos pendant la durée de l'étalement. Cet état précise la durée de l'étalement retenue. Au titre de chaque exercice, la fraction de plus-value à court terme doit être réintégrée au résultat et la fraction de la plus-value à long terme est imposée d'après le taux applicable à ce type de plus-values.

Cette dernière fraction est en outre mentionnée sur la déclaration de résultat de l'exercice et reportée sur la déclaration d'ensemble des revenus (imprimé n° 2042).

IV- RÉGIME D'EXONÉRATION EN FONCTION DES RECETTES

Art. 151 septies du CGI
BOI-BIC-PVMV-40-10-10-20130204

225 Les membres des professions libérales peuvent bénéficier sous certaines conditions d'une exonération totale ou partielle de leurs plus-values professionnelles.

Cette exonération concerne également les sociétés de personnes qui remplissent les conditions exigées (voir n° 228). Pour les associés de SCM, voir n° 2285.

Enfin, dans l'hypothèse où l'une des conditions d'application du présent régime n'est pas satisfaite, les professionnels peuvent le cas échéant bénéficier de régimes d'exonération prévus aux art. 151 septies A (départ en retraite : n° 2293), 151 septies B (locaux : n° 2294) ou 238 quinquies du CGI (n° 2295).

1) Conditions de l'exonération

226 Les plus-values nettes sont exonérées sous réserve que le professionnel libéral réunisse les conditions suivantes :

- exercer depuis 5 ans au moins son activité libérale (cf n° 2267);
- avoir réalisé un montant moyen de recettes sur les deux années précédentes n'excédant pas 90 000 € HT (cf n° 2265);
- le bien cédé ne doit pas être un terrain à bâtir.

➡ **Activité exercée à titre professionnel** : l'article 151 septies du CGI réserve le bénéfice de l'exonération aux plus-values réalisées dans le cadre d'une activité libérale exercée à titre professionnel. L'exercice à titre professionnel implique la participation personnelle directe et continue à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité.

La condition relative à la participation personnelle, directe et continue de l'exploitant exclut du régime prévu par l'article 151 septies du CGI les plus-values réalisées en cas de cession de clientèle donnée en location-gérance.

La transmission d'une activité qui fait l'objet d'un contrat de location-gérance peut, sous certaines conditions, bénéficier du régime d'exonération prévu par le nouvel article 238 quinquies du CGI en faveur des Cabinets relevant de l'IR ou de l'IS.

➡ **Plus-values de cession** : l'exonération prévue par l'article 151 septies du CGI ne s'applique qu'aux plus-values de cession. La cession revêt ainsi le plus souvent la forme d'une vente, mais peut consister également en d'autres opérations (apport en société, échange, partage, donation, retrait pur et simple de l'actif, cessation d'activité, etc). (cf n° 192s.)

Sont en revanche exclues du bénéfice de l'exonération

les redevances de concession de brevets bien qu'elles soient éligibles au régime des plus-values à long terme en application de l'article 39 terdecies, 1 du CGI. (cf n° 215)

2265 ➡ Montant des recettes :

Selon le montant des recettes réalisées, l'exonération des plus-values peut être totale ou partielle.

L'exonération est **totale** si les recettes n'excèdent pas 90 000 € et **partielle** lorsque les recettes excèdent cette limite sans excéder 126 000 €.

Les recettes sont prises en compte pour leur montant hors taxes.

Le montant à retenir s'entend de la **moyenne des recettes**, réalisées au titre des exercices, ramenées le cas échéant à 12 mois, clos au cours des deux années civiles qui précèdent la date de clôture de l'exercice de réalisation de la plus-value. (LFR 2011, art. 21)

Ainsi, en cas de cession d'une immobilisation en N, le seuil d'exonération est apprécié en retenant la moyenne des recettes hors taxes réalisées (ramenées le cas échéant à 12 mois) en N-1 et N-2.

Ces modalités vous permettent de savoir, au moment où vous réalisez la plus-value, si vous pouvez bénéficier de l'exonération.

Ces règles s'appliquent aux plus-values réalisées en cours d'activité et en fin d'exploitation.

Mécanisme d'exonération dégressive

La fraction imposable est de 0 % lorsque le montant moyen des recettes de N-1 et N-2 est inférieur ou égal à 90 000 € et de 100 % lorsque ce même montant est au moins égal à 126 000 €.

Lorsque la moyenne des recettes de N-1 et N-2 est comprise entre ces deux montants, la part imposable est déterminée en lui appliquant le rapport qui existe entre :

- le montant des recettes qui excède 90 000 €,
- et 36 000 €.

Moyenne des recettes de N-1 et N-2 (R)	Part imposable de la plus-value
≤ 90 000 €	0 %
90 000 < R < 126 000	$(R - 90\,000) / 36\,000$
≥ 126 000 €	100 %

Exemple : un professionnel réalise une plus-value d'un montant de 6 000 € en N. La moyenne des recettes HT des années N-1 et N-2 s'élève à 110 550 €.

Le montant de la plus-value imposable est égal à :
6 000 € x $[(110\,550 - 90\,000) / 36\,000 €] = 3\,425 €$.

Le tableau suivant fait apparaître, à titre d'exemple, la part imposable des plus-values qui résulte de l'application de cette formule.

Moyenne des recettes de N-1 et N-2	Part imposable
jusqu'à 90 000 € de recettes	0 %
94 500 €	12,5 %
99 000 €	25 %
103 500 €	37,5 %
108 000 €	50 %
117 000 €	75 %
supérieures à 126 000 €	100 %

Recettes concernées

Les recettes à prendre en compte pour l'appréciation des limites s'entendent :

- des sommes effectivement encaissées, sauf option pour la prise en compte des créances acquises (cf n° 550) ;
- 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. (cf n° 320)

Recettes exclues (BOI-BIC-PVMV-40-10-10-20, § 390s)

Ne sont pas considérés comme des recettes, pour l'appréciation de ces limites :

- les débours (sommes payées par le professionnel pour le compte de son client) et, le cas échéant, les sommes qui ne font que transiter chez le professionnel sans donner lieu à un encaissement effectif ;
- les honoraires rétrocédés à des confrères ;
- les recettes exceptionnelles, notamment celles provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé ;
- les subventions et primes d'équipement ;
- les indemnités journalières versées en cas d'incapacité de travailler pour cause de maladie ou d'accident intervenu ou non dans le cadre de l'activité professionnelle ;
- les remboursements de crédit de TVA

Cas particuliers

➔ **Exploitant individuel également associé d'une société de personnes** : Outre les recettes réalisées dans l'ensemble des activités exercées à titre individuel et imposables dans la même catégorie d'imposition, il convient également de tenir compte de la quote-part de recettes réalisées par les sociétés ou groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés dont l'entrepreneur individuel (ou l'associé d'une société de personnes dans laquelle il exerce son activité professionnelle) est associé ou membre à proportion de ses droits dans les bénéfices de ces sociétés ou groupements. Le franchissement de la limite d'exonération prévue à l'article 151 septies du CGI s'apprécie en totalisant les recettes réalisées à titre personnel par l'associé et les recettes de la société ou du groupement non soumis à l'impôt sur les sociétés dont il est associé ou membre à proportion de ses parts ou droits. (BOI-BIC-PVMV-40-10-10-20130204, n°s 610 à 640)

Que la plus-value soit réalisée à l'occasion de la cession d'éléments de l'actif immobilisé de l'entreprise individuelle ou de la cession des parts de sociétés ou groupements soumis au

régime d'imposition des sociétés de personnes, il convient de globaliser, sous réserve que les recettes soient imposables dans la même catégorie d'imposition :

- les recettes réalisées par l'entreprise individuelle ;
- et la quote-part de recettes réalisées par la société ou le groupement relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes.

➔ S'agissant de l'associé d'une société de personnes qui exerce son activité uniquement au sein de cette société, l'administration devrait considérer que l'exonération de la plus-value résultant de la cession de ses parts peut s'appliquer si la quote part des recettes de la société lui revenant n'excède pas les limites.

➔ pour les sociétés créées de fait ou les sociétés en participation, il convient de retenir pour l'appréciation du seuil d'exonération :

- l'ensemble des recettes réalisées par la société lorsque le bien cédé a été inscrit par les associés au bilan fiscal de la société ;
- la seule quote-part des recettes revenant à l'associé qui en est propriétaire lorsque le bien cédé ne figurait pas au bilan fiscal de la société. (Rép. André, JO Sénat 18 oct. 2007, p. 1872)

➔ si vous exercez plusieurs activités relevant du même revenu catégoriel, il convient de globaliser les recettes pour apprécier le respect des seuils d'exonération.

Ne sont pas considérés comme exerçant plusieurs activités les professionnels qui utilisent la mesure de tempérament qui consiste à rattacher les recettes commerciales ou agricoles accessoires aux BNC. (cf n° 320 et n° 323)

2267 Durée de l'activité

L'exonération des plus-values est subordonnée à la condition que l'activité ait été exercée pendant au moins 5 ans.

Cette condition est supprimée pour toutes les plus-values réalisées à la suite d'un sinistre ou d'une expropriation.

Point de départ du délai de 5 ans : le délai de 5 ans doit être décompté à partir du début d'activité, lequel s'entend de la date de création ou d'acquisition de la clientèle libérale par le professionnel.

En cas de cessation d'activité ou de changement d'activité, les durées d'activité ne peuvent pas être cumulées pour l'appréciation du délai de cinq ans.

Lorsque, avant d'exercer sa profession à titre individuel, un contribuable l'avait exercée en qualité d'associé d'une société relevant du régime des sociétés de personnes, telle une société de fait, il convient, pour apprécier la condition de durée de cinq ans, de retenir la totalité de la période d'activité (BOI-BIC-PVMV-40-10-10-20, n° 80 : BIC-VII-24060).

Dans l'hypothèse où le contribuable a antérieurement exercé au sein de plusieurs sociétés ou à titre individuel, l'administration n'accepte l'addition des durées d'exploitation que dans le cas où l'associé cédant a précédemment réalisé l'apport de son activité individuelle, identique à celle de la société de personnes, dans les conditions prévues à l'article 151 octies du CGI (BOI-BIC-PVMV-40-10-10-20, n° 130). Le Conseil d'Etat admet cependant le cumul des durées d'exploitation même en l'absence d'apport. (CE 13-1-2010 n° 301985 ; BIC-VII-24102)

Terme du délai de 5 ans : le dernier jour du délai est la date de clôture de l'exercice au titre duquel la plus-value nette est déterminée.

En cas de cession ou de cessation de l'entreprise, il est retenu la date de cession ou de cessation.

Exemple : M. Z exerce son activité dans une SCP. La SCP clôture son exercice au 31 décembre de chaque année.

En N, M. Z cède la moitié de ses parts à un tiers. Pour savoir si M. Z peut bénéficier du régime de l'article 151 septies du CGI pour cette cession, le terme du délai de 5 ans s'apprécie à la clôture de l'exercice de cession, soit au 31 décembre N.

Le 30 juin N+1, M. Z part à la retraite et cesse donc son activité professionnelle. Les parts ne constituent plus un actif professionnel. Pour savoir si M. Z respecte le délai de 5 ans pour pouvoir bénéficier de l'exonération des plus-values constatées à l'occasion de sa cessation d'activité, il convient de se placer à la date de cette cessation, soit le 30 juin N+1.

En N+2, il décide de céder les parts de la SCP qu'il détient encore. Cette cession relève du régime des plus-values des particuliers et sera donc hors du champ de l'article 151 septies du CGI. (BOI-BIC-PVMV-40-10-10-20, n° 150)

Dans le cas d'une cession totale des parts sociales en une ou plusieurs fois au cours du même exercice, il convient de retenir la date de la dernière cession. Il en est de même lorsque l'associé ne cède qu'une partie des titres qu'il détient mais cesse, à cette occasion, d'exercer une activité professionnelle au sein de cette société.

Il est enfin précisé que le dernier jour du délai est constitué par la date de cession partielle ou totale des titres en cas d'application des dispositions de l'article 93 B du CGI (détermination d'un résultat intermédiaire au nom d'un associé, personne physique, en cas de transmission ou de rachat de ses droits par la société) (cf n° 419).

2) Portée de l'exonération

227 L'exonération, totale ou partielle, porte sur les plus-values nettes, à court ou à long terme, déterminées après compensation avec les moins-values de même nature.

Lorsque la compensation fait apparaître une plus-value nette à court terme ou à long terme, celle-ci est exonérée si les conditions d'application de l'article 151 septies du CGI sont réunies.

En revanche, lorsque cette compensation fait apparaître une **moins-value nette**, celle-ci est déductible du résultat imposable dans les conditions de droit commun s'il s'agit d'une moins-value à court terme ou, s'il s'agit d'une moins-value à long terme, imputable sur les plus-values de même nature réalisées au cours des dix exercices suivants.

Il est rappelé que la moins-value nette à long terme réalisée au titre de l'exercice clos lors de la cession ou de la cessation de l'activité, ainsi que les moins-values nettes à long terme des exercices précédents qui sont encore susceptibles de faire l'objet d'une imputation, peuvent être déduites du bénéfice de l'exercice de cession ou de cessation pour une fraction de leur montant. (cf n° 221)

En cas de **dépassement des limites de l'exonération partielle**, le montant total de la plus-value est imposé selon le régime des plus-values professionnelles. Il en est de même lorsque l'activité est exercée depuis moins de 5 ans quel que soit le montant des recettes.

Précisions

➡ **Terrains à bâtir** : les plus-values sur terrains à bâtir inscrits à l'actif d'un Cabinet (*) qui entrent dans le champ d'application de la TVA sont soumises au régime des plus-values professionnelles et exclues de l'exonération prévue à l'article 151 septies du CGI et quel que soit le montant des recettes et la durée d'exercice de l'activité. (BOI-BIC-PVMV-40-10-10-30, n° 20 et 30)

(*) **excepté les cessions de terrains faisant suite à une expropriation**

Les cessions de terrains à des personnes physiques en vue de la construction d'immeubles que ces personnes affectent à un usage d'habitation étant exclues du champ d'application de la TVA, les plus-values dégagées à cette occasion peuvent bénéficier, le cas échéant, de l'exonération. (Rép. Bobe, n° 94687, JO AN 10.10.2006, p. 10597)

➡ **Cumul avec d'autres dispositifs d'exonération** : le présent dispositif ne peut être cumulé avec celui prévu par l'article 238 quindecies du CGI en faveur de l'exonération des plus-values de cession d'activité libérale en fonction de la valeur des éléments cédés. (n° 2295)

Les régimes de report d'imposition prévus en cas d'apport en société d'une activité professionnelle (n° 237), de transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle (n° 236), de restructuration de SCP (n° 256), d'apport en société de brevets (n° 255) et ceux concernant les plus-values constatées sur les parts de sociétés de personnes constituant un élément d'actif, ne peuvent pas s'appliquer à la fraction de la plus-value qui demeure imposable après application de l'article 151 septies du CGI.

En revanche, aucune interdiction de cumul n'est prévue entre l'article 151 septies et les articles 151 septies A et B du CGI.

➡ **Assiette des cotisations sociales** : les plus-values à court terme exonérées doivent être réintégrées dans l'assiette de vos cotisations sociales (Loi fin. séc. soc. 2012, art. 37)

3) Cession de parts de SCM ou de GIE

2285 Même si l'associé ou le membre n'exerce pas, à proprement parler, son activité dans la structure de moyens, la plus-value de cession des droits ou parts détenus dans cette structure peut bénéficier du régime d'exonération prévu à l'art. 151 septies du CGI si ces droits ou parts constituent un élément de l'actif professionnel du cédant. (BOI-BIC-PVMV-40-10-10-10-20130109, n° 295)

Pour l'appréciation des limites de recettes à ne pas dépasser pour l'application du régime d'exonération des plus-values professionnelles aux cessions de parts réalisées par des titulaires de BNC associés de SCM, il convient de tenir compte :

- des recettes réalisées par l'associé dans le cadre de son activité individuelle;
- de la quote-part des recettes réalisées par la SCM correspondant aux droits de cet associé dans les bénéfices comptables de la SCM.

La même règle s'applique en cas de cession d'un élément d'actif par un associé de SCM exerçant une activité libérale à titre individuel.

Cette règle s'applique que le membre ait ou non inscrit ses parts de SCM au registre des immobilisations et des amortissements. (cf n° 102)

À noter : les recettes réalisées par la SCM à prendre en considération pour l'appréciation des limites s'entendent des recettes provenant d'opérations réalisées avec les tiers et des produits divers réalisés par la société. Il n'est pas tenu compte des remboursements opérés par les associés. (BOI 5 G-6-05, n° 8)

Pour la détermination de la quote-part des recettes à retenir au nom de chaque associé, il convient de prendre en compte ses droits sur le bénéfice comptable tels qu'ils résultent du pacte social à la clôture de l'exercice de réalisation de la plus-value, à défaut d'acte ou de convention prévoyant une répartition différente entre les associés avant la date de clôture de l'exercice.

Pour être opposables à l'administration, de tels actes ou conventions doivent être régulièrement conclus et enregistrés avant la clôture de l'exercice.

V - EXONÉRATION DANS LE CADRE D'UN DÉPART À LA RETRAITE

Art. 151 septies A du CGI; BOI-BIC-PVMV-40-20-20

2293 Les plus-values réalisées à l'occasion de la cession à **titre onéreux** d'une activité libérale dans le cadre d'un départ à la retraite du professionnel libéral sont exonérées sous réserve que **l'activité ait été exercée pendant au moins cinq ans** et que le cédant ne détienne pas le contrôle de la société cessionnaire.

Peuvent bénéficier de l'exonération les cessions portant soit sur une entreprise individuelle, soit sur l'intégralité des droits ou parts d'une société de personnes relevant de l'impôt sur le revenu détenus par un associé exerçant son activité professionnelle au sein de la société. Il est réservé aux entreprises qui répondent à la définition communautaire des petites et moyennes entreprises.

Précisions :

- L'exonération est réservée aux activités exercées à titre professionnel
- les immeubles et les marques nécessaires à l'exploitation peuvent être conservés par le cédant dès lors que le cessionnaire s'en voit garantir l'usage de manière pérenne.
- la cession d'une activité qui a fait l'objet d'un contrat de location-gérance (auquel est assimilé un contrat de location de clientèle libérale) peut bénéficier de l'exonération à condition que l'activité ait été exercée pendant 5 ans au moment de la mise en location et que la transmission soit réalisée au profit du locataire.

1) Conditions de l'exonération

Pour que l'exonération s'applique, il faut :

- que **l'activité ait été exercée pendant au moins 5 ans** (point de départ apprécié selon les modalités exposées ci-après; terme du délai fixé à la date de réalisation de la transmission) ;
- que le **cédant ne contrôle pas l'entreprise**

cessionnaire, c'est-à-dire qu'il ne détienne pas directement ou indirectement plus de 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de cette entreprise ;

- que le **cédant cesse toute fonction** dans l'entreprise cédée (entreprise individuelle ou société de personnes) ou dans la société dont les parts sont cédées **et fasse valoir ses droits à la retraite dans les deux ans suivant ou précédant la cession.**

Précisions :

➤ le délai a été porté de une à deux années pour les cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2009. (LFR 2008)

➤ cession d'activité en raison d'une invalidité

L'administration admet que le professionnel qui, atteint d'une invalidité de 2^{ème} ou 3^{ème} catégorie, est contraint de céder son activité avant d'avoir atteint l'âge légal pour faire valoir ses droits à la retraite, peut bénéficier du dispositif d'exonération prévu par l'art. 151 septies A du CGI sous réserve de respecter toutes les autres conditions requises.

La cession doit en outre intervenir dans les 2 ans suivant la délivrance de la carte d'invalidité ou l'obtention du justificatif de classement en invalidité dans la 2^{ème} catégorie.

Si la cession intervient avant l'attribution de la carte d'invalidité, la plus-value ne peut pas, en principe, être exonérée. Néanmoins, si l'intéressé obtient, dans les 2 ans suivant la cession, sa carte d'invalidité en 2^{ème} ou 3^{ème} catégorie ou son justificatif de classement en invalidité dans la 2^{ème} catégorie, l'administration admet qu'il puisse, par voie de réclamation contentieuse, obtenir le remboursement de l'impôt qu'il a acquitté sur la plus-value de cession. (Rép. min. n° 85211, JOAN 17-5-11)

➤ Il est admis que le départ à la retraite et la cessation des fonctions interviennent indifféremment l'un avant la cession et l'autre après la cession, sous réserve toutefois qu'il ne s'écoule pas un délai supérieur à 24 mois, appréciés de date à date, entre la cessation des fonctions et le départ à la retraite, ou inversement. (BOI-BIC-PVMV-40-20-20-30-20120912)

➤ La date à laquelle le cédant fait valoir ses droits à la retraite s'entend de la date à laquelle il entre en jouissance de ses droits dans le **régime obligatoire de base** auprès duquel il est affilié à raison de l'activité cédée (Rép. Briat, AN 13-6-06). Il n'est pas exigé que l'exploitant liquide sa retraite à taux plein, ou qu'il entre en jouissance des droits qu'il a acquis auprès d'un régime complémentaire (Rép. Blanc, AN 9-1-07).

➤ Lorsque la cessation d'activité précède la cession, le contribuable est autorisé à ne pas déclarer les plus-values professionnelles résultant de la cessation afin d'en repousser la constatation à la date de la cession, et de bénéficier alors de l'exonération prévue par l'article 151 septies A du CGI. Cette solution est subordonnée à une mention expresse à l'appui de la déclaration de cessation. Le contribuable doit ainsi informer l'administration qu'il ne déclare pas ses plus-values professionnelles de cessation d'activité dans la perspective de bénéficier de l'exonération des plus-values sur le fondement de l'article 151 septies A et s'engager à régulariser spontanément sa situation auprès du service dont il dépend s'il venait à ne pas remplir les conditions pour bénéficier de cette exonération au terme du délai de 24 mois suivant cette cessation (BOI-BIC-PVMV-40-20-20-40-20120912, n° 20)

➤ Pour les associés qui exercent leur activité professionnelle dans une société soumise au régime des sociétés de

personnes (SCP par exemple), le délai de cinq ans prévu à l'article 151 septies A est décompté à partir du début de l'exercice de l'activité professionnelle dans la société ou le groupement soumis à l'impôt sur le revenu. Le début de l'activité correspond donc en général à la date de souscription ou d'acquisition des droits ou parts de la société ou du groupement qui sont cédés.

Dans l'hypothèse où le contribuable a antérieurement exercé au sein de plusieurs sociétés, ou groupements, ou à titre individuel, il n'est tenu compte que de la durée de l'activité exercée dans le cadre de la société ou du groupement dont les droits ou parts sont cédés, hormis le cas où l'associé a apporté son activité individuelle à une société relevant du régime des sociétés de personnes dans les conditions prévues à l'article 151 octies du CGI (cf n° 237)

2) Portée de l'exonération

L'exonération s'applique à la **totalité des plus-values**, à court terme ou à long terme, dégagées à l'occasion de la cession, à l'**exception des plus-values immobilières** qui restent imposables dans les conditions de droit commun (application de l'abattement pour durée de détention) (voir n° 2294)

Contributions sociales : les **plus-values à long terme exonérées** sont assujetties aux prélèvements sociaux (soit 15,50% actuellement). Elles doivent être déclarées sur la déclaration de revenus n° 2042 C PRO, rubrique 5 HG ou 5 IG.

De même, les **plus-values à court terme exonérées** sont considérées comme des revenus d'activité et sont donc comprises dans l'assiette de la CSG et la CRDS (taux de 8 %). Elles doivent à cet égard être déclarées sur la déclaration sociale des indépendants (DSI) ou la déclaration des revenus destinée à l'Urssaf pour les praticiens et auxiliaires médicaux.

Plus-values en report d'imposition : sont susceptibles d'être exonérées sur le fondement de l'article 151 septies A du CGI, sous certaines conditions, les **plus-values en report d'imposition** en cas :

- d'apport en société d'une entreprise individuelle (n° 237);
- d'apport en société par un inventeur d'un brevet (n° 255) ;
- de restructuration de SCP (n° 256).

Cumul des régimes d'exonération et d'abattement : lorsque le cédant peut bénéficier d'une exonération totale des plus-values sur le fondement de l'article 151 septies ou 238 quinquies, compte tenu notamment de son niveau de recettes ou de la valeur des éléments cédés, le cumul entre le présent dispositif et ces régimes d'exonération ne présente pas d'intérêt, que ce soit pour l'impôt sur le revenu ou pour les prélèvements sociaux afférents à ces plus-values. En revanche, lorsque le professionnel n'a droit qu'à une exonération partielle sur le fondement de l'article 151 septies ou de l'article 238 quinquies, la question du cumul prend une importance particulière.

3) Modalités d'option

Le régime prévu à l'article 151 septies A présente un caractère optionnel et n'est mis en œuvre que sur option du contribuable. Cette option est exercée lors du dépôt de la déclaration de cessation au moyen d'un document signé, établi sur papier libre, indiquant expressément :

- l'option pour l'exonération des plus-values sur le

fondement de l'article 151 septies A ;

- la date de la cession de l'entreprise ou des parts ;
- un engagement du contribuable de produire, auprès du service des impôts dont il dépend, le document attestant de sa date d'entrée en jouissance des droits qu'il a acquis dans le régime obligatoire de base de l'assurance-vieillesse auprès duquel il est affilié à raison de l'activité professionnelle qu'il a cédée si ce document n'est pas disponible au moment du dépôt de la déclaration de cessation. (MPF n° 19890 : modèle de note à joindre à la déclaration de cessation)

Agents d'assurances

V de l'art. 151 septies A du CGI; BOI-BNC-CESS-40-20120912

22935

Les **indemnités compensatrices** versées par les compagnies d'assurances à leurs agents généraux d'assurances exerçant à titre individuel lors de la cessation de leur mandat sont exonérées d'impôt sur le revenu si les conditions suivantes sont réunies :

- le contrat qui fait l'objet de l'indemnisation doit avoir été conclu depuis au moins 5 ans;
- l'agent général d'assurances doit faire valoir ses droits à la retraite à la suite de la cessation du contrat;

La loi ne fixe pas de délai entre la cessation du contrat et le départ à la retraite. Toutefois, ce délai ne saurait excéder le délai d'un an autorisé pour la reprise de l'activité par un nouvel agent

Sous réserve du respect des règles relatives au cumul emploi-retraite, l'agent qui a fait valoir ses droits à la retraite peut exercer ou reprendre une autre activité professionnelle, y compris dans le domaine de l'assurance, dès lors que l'ancienne activité a été intégralement transmise à un nouvel agent.

- l'activité devait (avant le 16/10/2016) être intégralement poursuivie dans les mêmes locaux par un nouvel agent exerçant à titre individuel dans le délai d'un an.

Le Conseil constitutionnel a jugé que la condition de poursuite de l'activité dans les mêmes locaux à laquelle est subordonnée l'exonération de l'indemnité de fin de mandat est inconstitutionnelle. La déclaration d'inconstitutionnalité prend effet à compter du 16 octobre 2016 et est applicable à toutes les affaires non jugées définitivement à cette date. (Cons. const. QPC 14-10-2016 n° 2016-587; BF 1/17)

L'exonération ne porte que sur l'impôt sur le revenu exigible sur l'indemnité reçue et non sur les prélèvements sociaux qui restent exigibles.

En contrepartie de l'exonération, l'agent d'assurances indemnisé par la compagnie doit s'acquitter d'une taxe exceptionnelle égale à 2 % de la fraction de l'indemnité comprise entre 23 000 € et 107 000 €, 0,60 % de la fraction comprise entre 107 000 € et 200 000 € et 2,60% de la fraction supérieure à 200 000 €.

La taxe exceptionnelle exigible n'est pas admise en déduction du BNC ou du revenu global de l'agent général d'assurances concerné. (BOI-BNC-CESS-40-20, n° 170)

Cession de gré à gré

Les agents généraux d'assurances qui cèdent de gré à gré leur portefeuille à un nouvel agent ne sont pas concernés par ce

dispositif mais peuvent bénéficier des autres dispositifs d'exonération prévus aux articles 238 quindecies (cf n° 2295) et 151 septies A (cf n° 2293)

Cumul

L'application de ce dispositif peut se cumuler, pour l'imposition du résultat de cessation du mandat, avec le dispositif d'exonération prévu à l'article 151 septies du CGI et l'abattement pour durée de détention sur les plus-values à long terme réalisées sur les immeubles affectés à l'exploitation prévu par l'article 151 septies B du CGI.

En pratique, ces dispositions sont susceptibles de s'appliquer aux plus-values provenant de la réalisation des autres éléments de l'actif (immeuble, matériel, etc.) lors de la cession éventuelle au nouvel agent d'assurances ou du retrait dans le patrimoine privé.

L'indemnité compensatrice versée par une compagnie d'assurances ne constitue pas la contrepartie d'une transmission d'activité au sens de l'article 238 quindecies du CGI et ne peut donc pas bénéficier de l'exonération prévue par ces dispositions (BOI 4 B-1-10, n° 10; CAA 24-3-11, n° 09-766, 2° ch., RJF 8-9/11).

Obligations déclaratives (CGI, ann. III, art. 41-00 A bis)

En vue de l'établissement de la taxe exceptionnelle, l'agent général d'assurances indemnisé doit au titre de l'année au cours de laquelle l'indemnité est acquise :

- indiquer le montant de la plus-value de cessation exonérée au cadre F intitulé "revenus à imposer aux contributions sociales" ainsi que le montant brut total des indemnités compensatrices dues au cadre D intitulé "revenus non commerciaux professionnels" sur sa déclaration de revenus (2042 C);
- joindre à la déclaration 2035 souscrite dans les 60 jours de la cessation :

a) un état établi sur papier libre indiquant le montant brut des indemnités compensatrices reçues, les noms et adresses des compagnies d'assurances versantes, la date de conclusion du ou des mandats d'agents d'assurances indemnisés et la date de cessation de ces mandats ;

b) le document attestant de la date d'entrée en jouissance des droits qu'il a acquis dans le régime de retraite de base auprès duquel il est affilié ou un engagement de le produire auprès du service des impôts dont il dépend lorsque ce document n'a pas pu être établi au moment du dépôt de la déclaration 2035;

c) le document établi par la compagnie d'assurances redevable de l'indemnité, ou un engagement de le produire auprès du service des impôts dont il dépend lorsque ce document n'a pas pu être établi par la compagnie d'assurances au moment du dépôt de la déclaration 2035 ou 2042, selon le cas.

Lorsqu'un agent général d'assurance imposé selon les règles des traitements et salaires applique le régime de l'article 151 septies A, V, il doit dans tous les cas, souscrire une déclaration 2035 permettant la déclaration des plus et moins-values professionnelles réalisées. La tolérance administrative permettant à l'agent général de se limiter à la production d'une note jointe à sa déclaration 2042 n'est pas applicable dans cette situation.

De leur côté, les compagnies d'assurance doivent fournir à l'agent indemnisé, le mois suivant la reprise de l'activité par le nouvel agent, un document établi sur papier libre, comportant des informations relatives à l'agent reprenneur.

VI-PLUS-VALUES SUR LES LOCAUX INSCRITS À L'ACTIF

Art. 151 septies B du CGI, BOI-BIC-PVMV-20-40-30

2294 Les plus-values à **long terme** afférentes aux locaux inscrits au registre des immobilisations bénéficient d'un **abattement de 10 % par année de détention au delà de la cinquième** (d'où une exonération totale de la partie à long terme de la plus-value au bout de 15 ans).

L'abattement concerne toutes les plus-values professionnelles de nature immobilière, quelles que soient les circonstances de leur réalisation. Toute plus-value portant sur un élément d'actif immobilier ouvre droit à l'abattement, notamment celle réalisée en cas de retrait d'actif pour transférer l'immeuble dans le patrimoine privé.

L'abattement s'applique aux plus-values brutes à long-terme portant sur :

- des immeubles bâtis ou non bâtis affectés à l'exercice de la profession, à l'exclusion des terrains à bâtir;
- des droits ou parts de sociétés à prépondérance immobiliers dont l'actif est principalement constitué d'immeubles d'exploitation définis ci-dessus ou de droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué de tels biens ;
- des droits afférents à un contrat de crédit-bail immobilier (cf n° 230s).

Précisions : ➡ l'abattement s'applique si la condition d'affectation à l'activité est satisfaite à l'ouverture de l'exercice de cession du bien, quels que soient les événements intervenus depuis.

➡ la **durée de détention** est décomptée à partir de l'inscription du bien au registre des immobilisations, sans tenir compte, le cas échéant, de la détention préalable dans le patrimoine privé. Elle se décompte par périodes de 12 mois en faisant abstraction des fractions d'année.

➡ la période de poursuite de l'activité dans le cadre d'une **location-gérance** est retenue pour apprécier la durée de détention dès lors que l'immeuble demeure affecté à l'exploitation de l'activité. (CAA Nancy, 15-5-14, n° 13NC00192)

➡ les **terrains à bâtir** qui entrent dans le champ d'application de la TVA sont exclus de l'abattement.

➡ la fin de la durée de détention correspond à la date de réalisation de la plus-value.

➡ la fraction de plus-value à long terme qui reste imposable après application de l'abattement est compensée avec les moins-values à long terme subies par le professionnel. La plus-value nette peut ensuite bénéficier du régime d'exonération prévu par l'article 151 septies du CGI (n°s 225 s.) ou des reports d'imposition prévus en cas d'apport en société (n° 237) ou de transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle (n° 236)

VII- RÉGIME D'EXONÉRATION EN FONCTION DE LA VALEUR DES ÉLÉMENTS CÉDÉS

Art. 238 quindecies du CGI; BOI-BIC-PVMV-40-20-50

2295 Les dispositions de l'article 238 quindecies du CGI prévoient une exonération des plus-values professionnelles à l'occasion de la transmission d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité pour :

➡ la totalité de leur montant lorsque la valeur des éléments transmis servant d'assiette aux droits d'enregistrement n'excède pas 300 000 € ;

➡ une partie de leur montant lorsque la valeur de ces éléments est comprise entre 300 000 € et 500 000 €. Au delà de ce seuil, les plus-values sont en principe taxées dans les conditions de droit commun, sous réserve qu'elles ne bénéficient pas du régime d'exonération prévu à l'article 151 septies du CGI.

Précisions :

a - L'administration a indiqué que la **notion de branche complète d'activité** doit être comprise comme en matière d'apports partiels d'actifs soumis au régime visé à l'article 210 B du CGI. (BOI-BIC-PVMV-40-20-50 n° 90 s.)

Une **branche complète d'activité** se définit comme l'ensemble des éléments d'actif et de passif d'une division d'une entreprise 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. Le transfert des éléments d'actif et de passif de la branche doit être accompagné de celui du personnel affecté à l'activité apportée. (BOI-BIC-PVMV-40-20-50, n° 110)

Le Conseil d'Etat adopte une position plus nuancée en considérant que seul doit être exigé le transfert effectif du personnel nécessaire, eu égard à la nature de l'activité et à la spécificité des emplois requis qui lui sont affectés, à la poursuite d'une exploitation autonome de l'activité. (Avis CE 13 juillet 2012 n° 358931, 8e et 3e s.s.; RJF 11/12, n° 986)

La cession d'un portefeuille de courtage, accessoire à une activité principale d'assurance, ne porte pas sur une branche complète d'activité dès lors qu'il n'y a aucun transfert de personnel et que les résultats de cette activité sont intégrés dans l'activité principale. (CE 9-4-14, n° 366200 et 366226)

b - A titre de règle pratique et pour l'application de l'exonération aux cessions des éléments affectés à une activité professionnelle exercée à titre individuel, la condition de cession d'une branche complète est réputée satisfaite dès lors que l'activité est poursuivie à l'identique par un tiers repreneur. Pour la mise en œuvre de cette solution, il importe que le repreneur poursuive en fait l'activité cédée pendant un délai raisonnable, ce qui n'interdit pas, bien évidemment, de procéder à des embauches, à des investissements nouveaux ou à des adjonctions d'activité. (BOI-BIC-PVMV-40-20-50, n° 200)

c - L'administration admet que les professionnels (libéraux notamment) qui détiennent des parts de groupements de moyens (SCM, GIE...) peuvent bénéficier du dispositif prévu par l'article 238 quindecies du CGI lorsqu'ils cèdent leur clientèle concomitamment à la vente de l'intégralité des

droits ou parts dans cette structure si ces parts constituent un élément de leur actif professionnel. (BOI-BIC-PVMV-40-20-50, n° 80)

d - La transmission d'une activité qui fait l'objet d'un contrat de location-gérance ou d'un contrat comparable (**location de clientèle libérale** par exemple) peut bénéficier de la mesure d'exonération prévue à l'article 238 quindecies du CGI, à condition que l'activité ait été exercée pendant cinq ans au moment de la mise en location et que la transmission soit réalisée au profit du locataire. (BOI-BIC-PVMV-40-20-50, n° 90)

e - En cas de transmissions de plusieurs branches d'activité réellement autonomes au cours d'un exercice, à plusieurs bénéficiaires par exemple, le seuil de 500 000 € s'apprécie par branche complète (BOI-BIC-PVMV-40-20-50, n° 330)

f - Assiette des cotisations sociales : les plus-values à court terme exonérées doivent être réintégrées dans l'assiette des cotisations sociales. (Loi fin. séc. soc. 2012, art. 21)

Calcul de la plus-value exonérée partiellement

Le montant de la plus-value exonérée est déterminé en lui appliquant un taux égal au rapport suivant :

(500 000 - valeur des éléments transmis) / 200 000.

Ce calcul s'applique à toutes les transmissions concernées par le présent article, qu'elles portent sur une branche complète d'activité ou une entreprise individuelle ou sur les transmissions de parts de sociétés de personnes.

Le taux d'exonération est dégressif : il diminue en fonction de l'augmentation de la valeur des éléments transmis, soit de 100 % d'exonération pour une valeur égale à 300 000 € à 0 % pour une valeur de 500 000 €.

Exemple : Un professionnel vend à un repreneur la participation qu'il détient dans la société de personnes dans laquelle il exerce son activité.

La valeur de la participation est estimée par les parties à 425 000 €. Le professionnel sortant dégage à cette occasion une plus-value à long terme de 225 000 €. Calcul du pourcentage d'exonération de la plus-value de cession de son activité professionnelle : $(500\,000 - 425\,000) / 200\,000 = 0,375$

Montant de la plus-value exonérée : $225\,000\,€ \times 0,375 = 84\,375\,€$.

Durée d'activité

A l'instar du régime d'exonération prévu à l'article 151 septies du CGI (n° 225), **l'activité doit avoir été exercée pendant au moins cinq ans** à la date de sa transmission. Le délai est décompté à partir du début effectif d'activité.

En cas de cession d'une branche d'activité, l'administration estime (de manière contestable de l'avis de l'éditeur «Francis Lefebvre»), que le délai de cinq ans court à compter de la date de création ou d'acquisition de la branche.

En cas de transmission de plusieurs branches complètes d'activité, le délai s'apprécie ainsi branche par branche et seule peut bénéficier de l'exonération la transmission d'une branche complète d'activité qui a été créée ou acquise depuis au moins cinq ans. (BOI-BIC-PVMV-40-20-50, n° 230)

Le terme du délai est fixé à la date de réalisation de la cession à titre onéreux ou, en cas de transmission à titre gratuit, à la date de la donation ou du décès. (BOI-BIC-PVMV-40-20-50 n° 240)

Absence de liens entre le cédant et le cessionnaire

L'application du dispositif est exclue lorsque le cédant peut être regardé comme exerçant un **contrôle** sur l'entreprise cessionnaire, en raison des liens de participation. L'existence d'un contrôle est établie lorsque le cédant, ou les associés qui détiennent directement ou indirectement plus de 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux au sein de l'entreprise cédante, ou en assurent la direction effective, détiennent plus de 50% des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux au sein de l'entreprise cessionnaire. Ils ne peuvent davantage en exercer la direction effective.

Ces conditions s'apprécient au moment de la cession mais également dans les trois années qui suivent cette cession. (BOI-BIC-PVMV-40-20-50 n° 260 à 280)

À noter : les transmissions de caractère familial réalisées dans le cadre d'une société sont possibles.

Régime d'imposition des plus-values afférentes à des biens immobiliers

Si les plus-values de transmission portant sur des éléments immobiliers ne peuvent bénéficier de l'exonération prévue au présent article, elles peuvent en revanche bénéficier du nouveau dispositif d'abattement en fonction de la durée de détention prévu à l'article 151 septies B du CGI, dès lors, bien entendu, qu'elles répondent à ses conditions d'application. (cf n° 2294)

Transmissions réalisées à titre onéreux ou gratuit

L'exonération s'applique aux cessions à titre onéreux ventes ou apports, échanges, fusion...) ainsi qu'aux transmissions à titre gratuit, qu'il s'agisse d'une donation ou d'une succession.

S'agissant des agents généraux d'assurances, l'indemnité versée par la compagnie d'assurances au moment de la cessation du mandat ne constitue pas la contrepartie d'une transmission de l'activité. Ces indemnités n'entrent donc pas dans le champ d'application du présent dispositif. (BOI-BIC-PVMV-40-20-50, n° 70)

La notion de transmission **suppose toutefois un transfert de propriété entre deux personnes**.

Transmissions de parts de sociétés de personnes

Est assimilée à une branche complète d'activité l'intégralité des droits ou parts détenus par un contribuable qui exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société de personnes et qui sont considérés comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession au sens de l'article 151 nonies du CGI.

Pour bénéficier de la présente mesure d'exonération, **la transmission doit porter sur l'intégralité des parts que détient**

l'associé dans la société au sein de laquelle il exerce son activité professionnelle. A l'issue de l'opération, il doit donc cesser son activité professionnelle dans le cadre de la société dont il a transmis les titres. Les cessions portant seulement sur une partie des titres, quand bien même elle permettrait au cessionnaire d'obtenir le contrôle de la société ou conférerait un pouvoir de blocage dans les décisions collectives de la société, ne peuvent bénéficier de la présente mesure.

Le présent article fait référence, pour l'appréciation des seuils d'exonération, à la valeur vénale de la participation cédée, indépendamment des biens sur lesquels portent ces droits. Pour l'appréciation des seuils d'exonération, il est par ailleurs tenu compte de la valeur vénale de l'intégralité des droits ou parts transmis, sur l'année ou l'exercice concerné, mais également des transmissions qui ont pu avoir lieu **au cours des cinq années précédentes**. Cette règle est destinée à éviter les cessions successives qui permettraient de bénéficier de l'exonération au moment de la transmission définitive de l'activité, alors que la participation dans la société avait, initialement, une valeur supérieure aux seuils fixés.

Cumul avec d'autres régimes de faveur

Le régime de l'article 238 quindecies peut se cumuler avec ceux prévus aux articles 151 septies A et 151 septies B (Voir n°s 2293 et 2294). Pour un exemple de cumul des trois régimes au titre d'une même opération, voir BOI-BIC-PVMV-40-20-50, § 20.

Les plus-values placées en report dans le cadre d'opérations antérieures ne peuvent pas bénéficier du régime d'exonération visé à l'article 238 quindecies. Elles deviennent donc en principe immédiatement exigibles lors de la transmission, sauf disposition particulière prévue dans le dispositif à l'origine du report. (BOI-BIC-PVMV-40-20-50, n° 440)

Modalités d'option

Le régime prévu à l'article 238 quindecies ne présente pas un caractère obligatoire et n'est mis en œuvre que sur option du contribuable. Celle-ci est exercée lors du dépôt de la déclaration de cessation ou de cession, au moyen d'un document signé, établi sur papier libre, indiquant expressément l'option pour l'exonération des plus-values sur le fondement de l'art. 238 quindecies ainsi que la date de la cession de l'entreprise, de la branche complète d'activité ou des parts. (BOI-BIC-PVMV-40-20-50, n° 450)

Ndlr : pour les déclarations télétransmises selon la procédure TDFC, l'option peut à notre avis être faite sur une annexe libre (mention expresse).

Les intéressés doivent également compléter le tableau des plus et moins-values (cf n° 290) et la page 1 de la 2035 (cf n° 260).

Tableau comparatif des régimes d'exonération des plus-values professionnelles ⁽⁴⁾

Dispositifs	Article 151 septies	Article 238 quindecies	Article 151 septies A	Article 151 septies B
Economie générale	Exonération des plus-values professionnelles des plus petites entreprises	Exonération des plus-values professionnelles en cas de transmission d'une entreprise individuelle dont la valeur est inférieure à 500 K €	Exonération des plus-values professionnelles en cas de cession à titre onéreux d'une entreprise individuelle réalisée dans le cadre d'un départ à la retraite	Abattement pour durée de détention sur les plus-values immobilières à long terme réalisées sur les immeubles d'exploitation
Nature des opérations éligibles	Toute opération de cession dégageant une plus-value professionnelle (vente, réintégration dans patrimoine privé, apport en société, cession d'activité, ...)	Transmission à titre onéreux ou gratuit d'une entreprise individuelle, d'une branche complète d'activité ou d'éléments assimilés (définis comme l'intégralité des parts professionnelles au sens de l'article 151 nonies)	Cession à titre onéreux et départ à la retraite dans les deux ans qui précèdent ou suivent la cession	Toute opération dégageant une plus-value professionnelle immobilière
Actifs éligibles				
• Actifs non immobiliers	Tout élément de l'actif immobilisé, y compris les parts de sociétés	Entreprise individuelle, branche complète d'activité ou éléments assimilés à une branche complète (l'intégralité des droits dans une société de personnes dans laquelle l'associé exerce son activité professionnelle)	Entreprise individuelle, activité d'une société de personnes ou intégralité des droits dans une société de personnes dans laquelle l'associé exerce son activité professionnelle	Sans objet
• Immeubles et assimilés	Oui sauf terrains à bâtir	Non, sauf cas particulier des «sociétés professionnelles» à prépondérance immobilière (dans la mesure où cette prépondérance résulte de la détention d'immeubles d'exploitation)	Non, sauf cas particulier des «sociétés professionnelles» à prépondérance immobilière (dans la mesure où cette prépondérance résulte de la détention d'immeubles d'exploitation)	Immeubles d'exploitation (détenus en direct ou indirectement), à l'exclusion des terrains à bâtir
Condition d'exercice préalable de l'activité	5 ans d'exercice préalable de l'activité	5 ans d'exercice préalable de l'activité	5 ans d'exercice préalable de l'activité	5 ans d'affectation à l'exploitation pour ouvrir droit à un abattement
Activité donnée en location-gérance	Non	Oui sous certaines conditions spécifiques	Oui sous certaines conditions spécifiques	Oui, selon l'éditeur Francis Lefebvre, sous certaines conditions ⁽²⁾
Seuils d'exonération	Seuils annuels de recettes HT (90 K € pour l'exonération totale ; 126 K € pour l'exonération dégressive)	Valeur de la branche complète d'activité, ou assimilée, inférieure à 300 K € pour l'exonération totale et comprise entre 300 K € et 500 K € pour l'exonération dégressive	L'entreprise ne doit pas excéder les seuils définissant la PME ⁽¹⁾	Aucun seuil
Régime d'exonération	Exonération des plus-values à court et à long terme : totale en-dessous du premier seuil de recettes (90 K €) ; dégressive au-delà, jusqu'à 126 K €)	Exonération des plus-values à court et à long terme : totale en-dessous du premier seuil (300 K €) ; dégressive au-delà (300-500 K €)	Exonération totale des plus-values à court et à long terme NB : absence d'exonération corrélative de CSG et de CRDS	Abattement pour durée de détention sur la PVLT : 10% par année de détention au-delà de la cinquième (exonération PVLT au bout de 15 ans)
Cumul avec d'autres régimes	Non, sauf 151 septies A et 151 septies B	Non, sauf 151 septies A et 151 septies B	Oui, sauf 41 et 151 nonies II et IV	Oui
Réintégration des PVLT exonérées dans l'assiette des cotisations sociales et CSG/CRDS	Oui ⁽³⁾	Oui ⁽³⁾	Oui	Sans objet
Imposition des PVLT exonérées à la CSG, CRDS et autres prélèvements sociaux	Non	Non	Oui	Oui sur quote-part non exonérée

(1) Moins de 250 salariés, et un CA inférieur à 50 M € ou un bilan total inférieur à 43 M €. En outre, le capital ou les droits de vote ne doivent pas être détenus, à hauteur de 25 % ou plus, par une ou plusieurs entreprises ne répondant pas à ces mêmes critères.

(2) Immeuble loué au locataire dans des conditions telles que le loyer a le caractère de BIC.

(3) Loi de financement de la Sécurité sociale pour 2012, art. 37.

(4) extrait partiel de la documentation Francis Lefebvre

VIII - RÉGIMES SPÉCIAUX

1) Crédit bail mobilier et immobilier

(art. 39 duodecies A ; BOI-BIC-PVMV-40-50-20120912)

- 230** Quelle que soit leur date de conclusion ou d'acquisition, la cession de contrats de crédit-bail en cours (lorsque les loyers ont été déduits du BNC) suit le régime des plus-values professionnelles selon les règles exposées ci-après. (art. 93 quater III du CGI)

S'agissant du crédit-bail immobilier, les plus-values à long terme peuvent, le cas échéant, bénéficier de l'abattement pour durée de détention prévu par l'article 151 septies B du CGI. (BOI-BIC-PVMV-20-40-30) (cf n° 2294)

a) Transferts de contrats avant le terme

- 231** Les droits attachés à un contrat de crédit-bail sont considérés comme des éléments d'actif incorporels lorsque les loyers versés ont été déduits pour la détermination du bénéfice non commercial. (art. 93 quater III du CGI)

En cas de transfert d'un contrat en cours, le profit de cession est donc égal au prix de cession de ce contrat.

Cette plus-value est déterminée de la façon suivante :

- si la cession du contrat intervient moins de deux ans après sa conclusion, l'intégralité du profit est considérée comme une plus-value à court terme ;
- si la cession intervient plus de deux ans après la conclusion du contrat, le profit est considéré comme une plus-value :
- à court terme, à hauteur des amortissements que le cédant aurait pu pratiquer selon le mode linéaire s'il avait été propriétaire du bien objet du contrat pendant la période de location. Ces amortissements sont calculés sur une durée égale à celle du contrat et sur une base représentée par le prix d'acquisition du bien par le bailleur diminué du prix de levée d'option d'achat prévu au terme du contrat;
- à long terme, pour le surplus.

Exemple : Contrat de crédit-bail de cinq ans portant sur une voiture. Prix d'achat T.T.C. de la voiture par la société de crédit-bail : 16 000 €

Montant de l'option d'achat au terme du contrat : 2 000 €

Cession du contrat au terme de trois ans : 10 000 €

La plus-value, égale au montant du prix de cession du contrat, soit 10 000 €, est imposée :

- à court terme à hauteur des amortissements théoriques reconstitués sur le prix d'acquisition du véhicule diminué du montant de l'option d'achat, soit :

$16\,000\,€ - 2\,000\,€ = 14\,000\,€ \times 20\% = 2\,800\,€$

Soit pour trois ans : $2\,800\,€ \times 3 = 8\,400\,€$

- à long terme pour l'excédent, soit :

$10\,000\,€ - 8\,400\,€ = 1\,600\,€$

Pour la détermination de la plus-value réalisée lors de la cession d'un contrat de crédit-bail immobilier conclu à compter du 1^{er} janvier 1996, les quote-parts de loyers non admises en déduction (c'est-à-dire celles se rapportant au terrain) doivent être considérées comme un élément du prix de revient du contrat.

b) Cessions des biens acquis au terme du contrat

- 232** En cas de cession ultérieure du bien acquis à l'échéance d'un contrat de crédit-bail, la plus-value est déterminée par différence entre le prix de cession du bien et sa valeur nette comptable.

Conformément aux dispositions de l'article 39 duodecies A-4 du CGI, cette plus-value est considérée comme à court terme à hauteur des amortissements pratiqués sur le prix de revient du bien (prix de levée de l'option auquel s'ajoute, le cas échéant, le prix d'acquisition du contrat (cf n°s 182 et 183), augmentés des amortissements que le cédant aurait pu pratiquer s'il avait été propriétaire du bien pendant la période où il était titulaire du contrat.

Exemple : - prix d'achat T.T.C.. d'une voiture stipulée dans le contrat conclu le 1^{er} janvier N : 20 000 € ;

- levée d'option le 1/01/ N + 5 : 3 000 € ;

- voiture inscrite à l'actif 3 000 € le 1/01/ N + 5, amortie sur deux ans

- cession le 31/12/N + 5 : 2 400 €

Valeur nette comptable :

(prix de l'option d'achat) 3 000 €

Amortissement : $3\,000\,€ \times 50\% \dots - 1\,500\,€$

= 1 500 €

Plus-value : $2\,400\,€ - 1\,500\,€ = 900\,€$ imposée à court terme.

En ce qui concerne les contrats de crédit-bail immobiliers conclus à compter du 1^{er} janvier 1996, il convient, pour la détermination de la plus-value à court terme réalisée lors de la cession ultérieure de l'immeuble, de substituer à l'amortissement théorique, la fraction déduite des loyers correspondant à l'amortissement financier du coût de l'investissement répercuté au preneur au cours du contrat, étant précisé que cette fraction ne comprend pas les frais d'acquisition de l'immeuble supportés par le bailleur.

c) Obligations déclaratives

- 2321** Les opérations de cession d'un contrat de crédit-bail mobilier ou immobilier (a) ou de cession d'un bien acquis en application d'un tel contrat (b) sont soumises à des obligations déclaratives particulières (état établi sur papier libre à joindre à votre déclaration n° 2035).

2) Cession d'un bien ayant figuré dans le patrimoine privé

CGI art. 151 sexies ; BOI-BNC-BASE-30-30-20-20-20120912

- 233** En cas de cession d'un élément d'actif qui, avant d'être affecté à l'exercice de la profession, avait figuré dans le patrimoine privé du contribuable pendant une partie du temps écoulé depuis l'acquisition, la plus-value correspondant à cette période est calculée suivant les règles prévues pour les plus-values des particuliers .

➡ **Plus-value professionnelle :** Elle correspond à la plus-value acquise par le bien depuis la date d'entrée dans l'actif professionnel jusqu'au jour de la cession (ou de

l'opération assimilée comme son retrait par exemple). Cette plus-value est déterminée et imposée, ou exonérée, suivant les règles exposées dans le présent guide (n^{os} 200s).

➡ **Plus-value privée** : Celle-ci correspond à la plus-value acquise par le bien au cours de la période pendant laquelle il a figuré dans le patrimoine privé du contribuable. Signalons simplement que le régime de taxation des plus-values privées comporte de nombreuses exonérations (automobiles, résidence principale, immeubles détenus depuis plus de 15 ans,...)

3) Retrait dans le patrimoine privé de la partie de la résidence principale affectée à l'exercice de la profession

BOI-BNC-BASE-30-30-20-20-20160706

234 Le paiement de l'impôt sur la plus-value réalisée à cette occasion peut, sur option, faire l'objet d'un fractionnement sur une période de 3 ans.

Cette mesure administrative consiste à fractionner le paiement de l'impôt par parts égales sur les 3 années suivant celle de la réalisation de la plus-value.

Cette mesure ne peut concerner que des locaux à usage mixte dont la partie professionnelle constitue le prolongement direct de la partie privée (local situé dans le pavillon individuel par exemple).

De plus, l'immeuble doit constituer la résidence principale au moment du retrait.

Dès lors que les conditions visées ci-dessus sont remplies, le paiement fractionné sur trois ans s'applique, que le retrait générant la plus-value intervienne en cours ou en fin d'exploitation.

Le paiement fractionné bénéficie à la totalité de la plus-value (court et long terme) mais ne peut être cumulé avec l'étalement sur trois ans de la fraction "court terme".

L'option, sur papier libre, doit être jointe à la déclaration spéciale n° 2042 C PRO (CERFA n° 11222) souscrite au titre de l'année de réalisation du retrait d'actif. La demande doit préciser les éléments de calcul de la plus-value.

4) Perception d'indemnités d'assurances ou d'expropriation d'immeubles figurant à l'actif

Art. 39 quindecies I-1 du CGI ; BOI-BIC-PVMV-40-10-30

235 La taxation réduite des plus-values à long terme réalisées à ces occasions est différée de 2 ans, sauf en cas de cessation d'activité.

Il s'agit d'un report de paiement de l'imposition. Ainsi, en cas de changement de taux, les plus-values de l'espèce sont imposées d'après le taux en vigueur à la date de leur réalisation.

En ce qui concerne les plus-values à court terme, leur imposition peut être étalée :

- soit sur 3 ans comme toutes les plus-values à CT;

- soit sur une période déterminée en fonction de la durée moyenne pondérée des amortissements déjà pratiquée à raison des biens sinistrés ou expropriés, sans que l'étalement puisse excéder 15 ans (art 39 quaterdecies, 1^{er}). L'étalement est applicable à tous les biens amortissables ayant ouvert droit à une indemnité, quelle que soit leur durée d'amortissement.

5) Transmission à titre gratuit d'activités individuelles

Art. 41 et 151 nonies du CGI ; BOI-BIC-PVMV-40-20-10-20131202

236 Transmissions intervenues depuis le 2 janvier 2004

Les bénéficiaires d'une transmission à titre gratuit (succession, donation) d'une entreprise individuelle peuvent, sur option, se placer sous un régime spécial de **report d'imposition**.

Les membres des professions libérales, soumis au régime de la déclaration contrôlée, peuvent invoquer ces dispositions pour l'ensemble des plus-values constatées sur les éléments affectés à l'exercice de leur profession.

Les plus-values en report d'imposition sont **exonérées définitivement** si l'activité est poursuivie pendant au moins 5 ans par l'un des bénéficiaires de la transmission.

La transmission doit en principe porter sur l'ensemble des éléments de l'actif professionnel mais l'administration admet que les immeubles affectés à l'exploitation ne soient pas transmis (dans ce cas, les plus-values correspondantes font l'objet d'une taxation immédiate).

En cas de partage d'une indivision avec soulte, le report d'imposition est maintenu si l'attributaire ou les attributaires prennent l'engagement d'acquitter la plus-value à la date à laquelle l'un des événements mettant fin au report intervient. (LF 2009, art. 80 et 81)

Le nouvel exploitant inscrit les biens transmis à son registre des immobilisations pour leur valeur réelle à la date de la transmission et les amortit sur cette base réévaluée.

NB : le présent dispositif ne peut être combiné avec les régimes d'exonérations des plus-values prévus aux articles 151 septies (exonération en fonction du montant des recettes : n° 225s), et 238 quindecies du CGI (exonération en fonction de la valeur des éléments cédés : n° 2295s) (LFR 2005, art. 38)

Obligations déclaratives : les bénéficiaires de la transmission doivent produire un **état récapitulatif** des plus-values dont l'imposition est reportée et joindre à leur déclaration d'ensemble des revenus un **état de suivi** de ces plus-values. Un état identique doit être

joint par le nouvel exploitant à sa déclaration de résultat de chaque exercice couvert par le report d'imposition.

À noter ➔ Le bénéfice de ce régime de report d'imposition et d'exonération définitive à l'issue d'un délai de 5 ans est étendu, dans des conditions similaires, aux transmissions à titre gratuit de parts de sociétés de personnes dans lesquelles l'associé exerce son activité professionnelle (CGI art. 151 nonies, II), y compris lorsque la transmission intervient après un changement de régime fiscal de la société (assujettissement à l'IS) (LFR 2007, art. 43; CGI, art. 151 nonies III) ou après une cessation d'activité de l'associé. (LFR 2008, art. 44; CGI, art. 151 nonies IV)

➔ Les plus-values en report d'imposition ne deviennent imposables que :

- lorsque les éléments provenant de l'ancienne exploitation sont cédés avant l'expiration du délai de 5 ans par les nouveaux exploitants : la plus-value taxable au moment de cette cession comprend celle dont l'imposition avait été différée;

- lorsque les conditions d'application du régime spécial cessent d'être remplies : il devrait en être ainsi notamment en cas de cession à titre onéreux du Cabinet par le nouvel exploitant ou d'apport en société (sauf application du régime spécial prévu à l'art. 151 octies du CGI) (cf n° 237).

➔ Le report d'imposition peut être maintenu en cas de réalisation d'une seconde opération ouvrant droit à un sursis ou à un report d'imposition. (LF 2009, art. 31)

6) Apport en société de l'activité professionnelle

Art. 151 octies du CGI ; BOI-BNC-SECT-70-10-30-20120912
BOI-BIC-PVMV-40-20-30-20120912

237 Les personnes physiques qui font apport à une société d'une activité non commerciale, peuvent, sur option, se placer sous un régime spécial permettant d'éviter l'imposition immédiate des plus-values dégagées du fait de la cessation de leur activité individuelle.

Remarques : 1 . Ce dispositif est applicable quels que soient la forme (société de personnes ou de capitaux y compris les sociétés de fait ou en participation) et le régime fiscal de la société bénéficiaire de l'apport (IR ou IS). Peu importe également que celle-ci soit nouvelle ou préexistante. Pour les professions libérales, il s'agit principalement des apports faits à une SCP ou à une SEL (société d'exercice libéral).

2. pour les apports réalisés à compter du 1^{er} janvier 2006, l'option pour l'application du report d'imposition est exclusive des régimes d'exonérations des plus-values prévus aux articles 151 septies (exonération en fonction du montant des recettes : n° 225s), et 238

quindecies du CGI (exonération en fonction de la valeur des éléments cédés : n° 2295s) (LFR 2005, art. 38)

Le régime des plus-values d'apport diffère selon que les plus-values portent sur des biens non amortissables ou amortissables :

238 a) Les plus-values (à court terme ou à long terme) sur éléments non amortissables sont provisoirement exonérées de toute imposition. Celle-ci est reportée jusqu'au moment où interviendra l'un des trois événements suivants :

- cession à titre onéreux (vente, apport en société, échange...) des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport;
- rachat de ces droits par la société;
- cession par la société des biens apportés.

Dans ces trois hypothèses, les plus-values en sursis d'imposition deviennent imposables au nom de l'apporteur au titre de l'année au cours de laquelle l'événement intervient et d'après les barèmes et taux en vigueur à cette date.

Si la cession ou le rachat ne porte que sur une partie des titres reçus, l'imposition n'est mise en recouvrement qu'en proportion des parts cédées par rapport à l'ensemble des parts reçues lors de l'apport.

Remarques :

1. L'administration admet que la plus-value d'apport sur biens non amortissables, imposable lors de la cession des titres reçus en application de l'art. 151 octies du CGI, soit apurée par imputation de la moins-value à long terme subie à cette occasion par un associé exerçant son activité professionnelle au sein de la société. (Rép. Perez, AN 6.7.98, MPPL 1037, c)

2. Le report d'imposition est maintenu en cas de **transmission à titre gratuit des droits** sociaux rémunérant l'apport ou, pour les opérations réalisées depuis le 1^{er} janvier 2006, de la **nue-propriété de ces droits** si le bénéficiaire de la transmission s'engage à payer l'impôt sur la plus-value lorsque l'un des événements visés ci-dessus intervient (LFR 2005, art. 38)

Ce maintien s'applique en cas de transmissions successives à titre gratuit dès lors que chaque bénéficiaire souscrit ce même engagement.

Il est également maintenu en cas de transformation d'une SCP en SEL, en cas de restructuration de SCP (fusion, scission ou apport partiel d'actif) placée sous le régime de report d'imposition de l'article 151 octies A, I du CGI et, pour les opérations réalisées depuis le 1^{er} janvier 2006, en cas d'échange des droits sociaux résultant d'opérations de restructuration soumises au régime de faveur des articles 210 A et suivants du CGI. Dans ces hypothèses, le report d'imposition est maintenu jusqu'à la perte de la propriété des immobilisations non amortissables apportées ou des titres détenus à la suite des opérations en cause : titres de SEL issue de la transformation, titres reçus en rémunération de l'opération de restructuration ou titres de la société apporteuse.

Le report d'imposition peut être maintenu en cas de réalisation d'une seconde opération ouvrant droit à un sursis ou à un report d'imposition (LF 2009, art. 31)

239 b) les plus-values (à court terme ou long terme) sur biens amortissables ne sont pas imposées au nom de l'apporteur.

Elles sont réintégrées dans les bénéfices imposables au taux de droit commun de la société bénéficiaire de l'apport, avec possibilité d'échelonnement sur 15 ans (constructions) ou sur 5 ans (autres biens).

En contrepartie, la société est autorisée à calculer les amortissements et les plus-values postérieures sur les valeurs retenues lors de l'apport.

NB : il est toutefois possible d'opter pour l'imposition immédiate au taux réduit de la plus-value à long terme globale afférente aux éléments amortissables apportés. Dans ce cas, le montant des réintégrations à effectuer par la société bénéficiaire de l'apport est, bien entendu, réduit à due concurrence. (LF 95, art. 24)

L'option résulte de l'inscription des plus-values sur la ligne adéquate de la déclaration de cessation d'activité qui doit intervenir dans les 60 jours de la réalisation de l'apport. (BOI-BIC-PVMV-40-20-30-20-§ 210 et suivants)

CONDITIONS :

240 ➡ L'apport doit porter sur une entreprise individuelle ou sur une branche complète d'activité (LFR 2005, art.38).

Si certains biens sont communs à plusieurs branches d'activités, le régime spécial s'applique aux biens transférés dans l'acte d'apport.

Les apports d'éléments isolés sont exclus du dispositif.

L'apporteur peut toutefois transférer dans son patrimoine privé les immeubles qui étaient affectés à l'exercice de la profession, (et inscrits à l'actif) sans perdre le bénéfice du régime spécial, à la condition que les immeubles soient mis à disposition de la société dans le cadre d'un bail d'une durée minimale de 9 ans. Le retrait d'actif qui en résulte est considéré comme une cession entraînant la taxation de la plus-value éventuellement constatée à cette occasion.

Précisions :

- l'exonération peut, selon l'avis de l'éditeur «Francis Lefebvre», être admise en cas d'apport de la seule clientèle libérale. (MPPL 5631)

- en cas de rupture ou de non renouvellement du contrat de mise à disposition des immeubles d'exploitation transférés dans le patrimoine privé, le report de taxation prend fin immédiatement. Les plus-values non encore imposées sont aussitôt taxées soit au nom de l'apporteur pour les plus-values sur éléments non amortissables, soit au nom de la société pour les plus-values sur biens amortissables.

➡ la rémunération des apports doit être exclusivement constituée par des actions ou parts sociales.

Le régime n'est pas applicable en cas de versement de sommes d'argent, de prise en charge d'un passif personnel à l'apporteur ou d'ouverture d'un compte

courant à son nom (Rép. Borloo, 20.2.95; CE 21-3-08; RJF 6/08). Mais la société bénéficiaire des apports peut prendre en charge des éléments du passif attaché à l'entreprise apportée.

Le régime prévu par l'art. 151 octies du CGI n'est pas non plus applicable dans le cas où la valeur réelle des apports est nulle, l'opération d'apport n'étant alors pas rémunérée par l'émission de titres. (Rép. Douste-Blazy AN 7.1.02; BIC XIX 21770 fv)

➡ **L'apporteur** doit souscrire une déclaration des résultats de l'exercice clos par l'apport dans le délai de 60 jours à compter de la cession de son activité, et exercer l'option pour le régime spécial dans l'acte d'apport ou de constitution de la société.

Il doit joindre à la déclaration des résultats de l'exercice de cessation un état de suivi des plus-values en sursis relatifs aux éléments amortissables et non amortissables apportés et aux titres reçus en rémunération des apports.

L'apporteur doit en outre joindre à sa déclaration de revenu n° 2042 de l'année de réalisation de l'opération et des années ultérieures un état conforme à un modèle fourni par l'administration (BOI-FORM-000018) destiné à assurer le suivi des plus-values sur éléments non amortissables dont l'imposition est reportée.

➡ La **société bénéficiaire de l'apport** doit, de son côté, souscrire un état de suivi des plus-values sur éléments amortissables et non amortissables à la clôture de l'exercice au cours duquel intervient l'apport et à la clôture des exercices suivants tant que subsistent des éléments auxquels est attaché un report d'imposition au titre de l'opération.

Elle doit en outre tenir un registre de suivi des plus-values sur les éléments d'actif non amortissables inclus dans l'apport. Ce registre doit être conservé jusqu'à la fin de la 3^e année qui suit celle au titre de laquelle le dernier bien concerné est sorti de l'actif. Il doit être présenté à toute réquisition de l'administration.

➡ Si les obligations de fournir un état de suivi des plus-values et de tenir un registre des immobilisations ne sont pas respectées (ou lorsque ces documents sont incomplets), il est appliqué une amende égale à 5 % des résultats omis. (CGI, art. 1763)

➡ Ce régime spécial s'applique sur simple option formulée conjointement par l'apporteur et la société dans l'acte d'apport ou de constitution de la société.

Exemple : Le Dr Y a apporté en janvier 2015 à la SCP constituée avec un jeune confrère, sa clientèle pour 40 000 € et son cabinet pour 80 000 €, soit au total 120 000 €.

En contrepartie de cet apport, il a reçu 600 parts sociales de 200 €. La clientèle avait été acquise en 2005 pour 20 000 € et le cabinet pour 60 000 €. Ce dernier a été amorti à 3% l'an soit 1 800 x 10 ans = 18 000 €

La plus-value réalisée sur le cabinet s'élève à :
 $80\,000 - (60\,000 - 18\,000) = 38\,000\text{ €}$

Si la SCP choisit l'étalement sur 5 ans elle réintègrera dans ses bénéfices imposables de 2015 et des 4 années suivantes le 1/5 de 38 000 € soit 7 600 € (à la ligne "divers à réintégrer").

Par ailleurs, elle amortira le cabinet sur la base de 80 000 €.

Si le Dr Y cède, en 2017, 200 parts (sur les 600 reçues à la constitution de la SCP) pour un montant de 48 000 € :

La plus-value d'apport de 20 000 € sur la clientèle deviendra imposable en 2017 à concurrence de : $20\,000 \times 200/600 = 6\,667\text{ €}$

La plus-value supplémentaire correspondant à l'accroissement de valeur depuis l'apport sera également imposable en 2017 :

Elle sera égale à la différence entre la valeur des parts lors de la constitution et le prix de vente soit :

$48\,000\text{ €} - (200\text{ parts} \times 200\text{ €}) = 8\,000\text{ €}$

Finalement le Dr Y paiera en 2017 :

$6\,667\text{ €} \times 31,5\% = 2\,100\text{ €}$ au titre de la plus-value constatée lors de l'apport
 $+ 8\,000\text{ €} \times 31,5\% = 2\,520\text{ €}$ au titre de la plus-value réalisée depuis l'apport, soit 4 620 € au total. * cf n° 219 et 244

244 • Taux d'imposition de la plus-value

Ce régime spécial prévu à l'article 151 octies du CGI présente, à l'égard de la plus-value sur les biens non amortissables constatée à l'occasion de l'apport en société d'une activité individuelle, le caractère d'un report d'imposition et non d'un report de paiement. En conséquence, la plus-value d'apport supporte ultérieurement le taux d'imposition en vigueur l'année où il est mis fin au report et non pas celui de l'année de réalisation de la plus-value. (CE 10-4-02, n° 226886)

2445 • Etalement du paiement de l'impôt sur les plus-values à long terme en cas de crédit-vendeur - Voir n° 220

7) Apport en société de titres inscrits à l'actif (CGI, art. 151 octies B et art. 151 nonies, IV bis)

245 À compter du 1^{er} janvier 2007, les plus-values résultant de l'apport en société de titres inscrits à l'actif d'un exploitant individuel qui sont nécessaires à l'exercice de son activité peuvent faire l'objet, sous certaines conditions, d'un report d'imposition.

Il en est de même lorsque l'associé d'une société de personnes qui y exerce son activité apporte ses parts à une autre société. (LFR 2007, art. 19)

L'objectif du nouveau dispositif de report d'imposition est de permettre aux différents associés d'une société de regrouper leurs titres dans une structure unique, sous un régime de neutralité fiscale, afin de faciliter la gestion de cette société et la réalisation d'opérations ultérieures (cession, fusion...). Dans le cas, par exemple d'une société exploitant une clinique, qui est détenue par plusieurs médecins, l'apport des parts de cette société à une structure unique devrait notamment rendre plus facile le renouvellement de certaines autorisations administratives.

Apports de titres inscrits au registre des immobilisations

Le nouvel article 151 octies B du CGI instaure un régime de report d'imposition en faveur de certains apports de titres réalisés par les titulaires de revenus professionnels. Ce report est subordonné à plusieurs conditions et prend fin lors de la survenance de certains événements. Il est toutefois maintenu en cas de réalisation d'opérations intercalaires, telles que notamment la fusion de la société bénéficiaire de l'apport.

Il concerne les plus-values résultant de l'échange de droits et parts effectué à l'occasion de l'apport à une société soumise à un régime réel d'imposition. L'opération doit donc consister en un apport partiel d'actif, rémunéré par des titres.

La société bénéficiaire de l'apport peut être soumise à l'IS ou à l'IR.

L'apport doit porter sur l'intégralité des titres détenus par le contribuable et inscrits au registre des immobilisations.

Notez enfin que le professionnel apporteur et la société bénéficiaire sont tenus à des obligations déclaratives, à l'instar de ce qui est prévu à l'article 151 octies du CGI (production notamment d'un état de suivi des plus-values en report)

Apports de parts de sociétés de personnes

Le nouveau régime de report d'imposition est étendu aux associés exerçant leur activité professionnelle dans le cadre d'une société soumise au régime d'imposition des sociétés de personnes qui, à l'occasion de la restructuration de cette société, apportent l'intégralité de leurs parts à une autre société. (CGI, art. 151 nonies, IV bis nouveau)

L'opération doit consister en un apport partiel d'actif, rémunéré par des titres.

L'apport doit porter sur l'intégralité des titres présentant le caractère d'actif professionnel.

La société bénéficiaire de l'apport peut être soumise à l'IS ou à l'IR.

À noter : cet article généralise à tous les apports de titres réalisés dans le cadre d'opérations de restructuration de sociétés de personnes le régime de report d'imposition qui ne concerne dans le régime actuel que les associés de SCP (article 151 octies A du CGI)

NB : le report d'imposition peut être maintenu en cas de réalisation d'une seconde opération ouvrant droit à un sursis ou à un report d'imposition (LF 2009, art. 31)

8) Transformation d'une SCP en association d'avocats à responsabilité professionnelle individuelle (Art. 151 octies C) Voir n° 4325

9) Revenus exceptionnels ou différés

250 Les revenus exceptionnels ou différés bénéficient sous certaines conditions d'un système particulier d'imposition, dit "système du quotient", qui est prévu à l'article 163 OA du CGI susceptible de s'appliquer aux titulaires de BNC.

Les plus-values à long terme ne peuvent pas bénéficier de cet étalement, ce dernier ne s'appliquant qu'aux seuls revenus exceptionnels ou différés imposés d'après le barème progressif de l'impôt sur le revenu.

Attention toutefois, le Conseil d'Etat se montre assez réticent à reconnaître un caractère différé ou exceptionnel à un revenu professionnel. S'agissant en particulier des revenus exceptionnels, il exige que les profits en cause soient réalisés hors du cadre habituel de l'exercice d'une profession. La seule exception à cette règle admise à ce jour concerne l'augmentation des recettes d'un écrivain due à l'attribution d'un prix littéraire. (BNC II - 2420 s; MPPL 3386; MPF 402 s)

L'imposition de la plus-value à court terme réalisée par un médecin, **en cours d'activité**, à la suite de la cession d'éléments d'actifs, ne peut faire l'objet que de la seule mesure particulière d'étalement sur 3 ans (cf n° 216) et l'intéressé ne peut donc réclamer l'application des dispositions prévues à l'article 163 OA du CGI. (CAA Douai, 19 juin 2002, n° 98-2363; RJF 4/03, n° 408)

À noter que les plus-values à court terme consécutives à une cession ou une cessation totale d'activité peuvent en revanche bénéficier du dispositif prévu à l'article 163 OA du CGI dès lors que le dispositif de l'étalement sur 3 ans n'est pas applicable dans cette hypothèse. (cf n° 216)

10) Apport en société de brevets

Art. 93 quater I ter du CGI, BOI-BNC-SECT-30-10-20-20120912

255 Les inventeurs, personnes physiques, imposables au titre des BNC, peuvent demander un **report de l'imposition** de la plus-value constatée lors de l'apport d'un brevet, d'une invention brevetable ou d'un procédé de fabrication industriel, à une société chargée de l'exploiter.

L'imposition est alors reportée jusqu'à :

- la date de la cession ou du rachat des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport si elle est antérieure.
- l'annulation ou la transmission à titre gratuit de ses titres par l'apporteur,

Toutefois, le report d'imposition peut être maintenu si les bénéficiaires de la transmission prennent l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value lors de la réalisation d'un des événements mettant fin au report.

- la cession du brevet par la société bénéficiaire de l'apport.

Lorsque ces droits sociaux font l'objet d'un échange dans le cadre d'une fusion ou d'une scission de la société

bénéficiaire, le report est maintenu jusqu'à la date de cession, de rachat, d'annulation ou de transmission à titre gratuit des titres reçus lors de l'échange.

Un **abattement** d'un tiers par année de détention au-delà de la cinquième est appliqué en cas d'imposition de la plus-value en report.

En pratique, la plus-value en report d'imposition est définitivement exonérée au terme de huit années complètes de détention des droits reçus en rémunération de l'apport.

Le point de départ du délai correspond à la date de réalisation juridique de l'apport.

Le délai de détention se calcule par période de douze mois échue. Les années non complètes ne sont donc pas à prendre en compte, même au prorata temporis.

Le terme du délai de détention des titres correspond à la date de réalisation de l'un des événements mettant fin au report d'imposition.

En cas de cession des titres avant la fin de la 6^e année de détention, aucun abattement n'est applicable.

En cas de cession des droits sociaux lors du **départ en retraite du cédant**, la plus-value en report peut, le cas échéant, être exonérée sur le fondement de l'art. 151 septies A du CGI (cf n° 2293).

Seuls ouvrent droit au report de taxation les **apports exclusivement rémunérés** par des parts sociales, à l'exclusion de toute autre forme de contrepartie (ouverture d'un compte courant, versement de somme d'argent, prise en charge de dettes...).

La demande de report d'imposition, établie sur papier libre, doit être jointe à la déclaration des résultats (n° 2035) de l'année au cours de laquelle l'apport en société a été effectué.

L'apporteur doit également joindre à la déclaration d'ensemble de ses revenus (n° 2042) de l'année en cours à la date de l'apport et des années suivantes jusqu'à l'expiration du report, un état de «suivi des plus-values en report d'imposition» conforme au modèle présenté au n°570.

La plus-value en report est égale à l'écart entre la valeur des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport et la valeur nette « comptable » des droits apportés telle qu'inscrite au registre des immobilisations professionnel de l'inventeur.

Toutefois, en pratique, ces droits ne sont pas, en général, inscrits sur le registre des immobilisations de l'inventeur qui a déduit de son bénéfice les dépenses de recherches conformément au I de l'article 236 du CGI. Dans ces conditions, la plus-value en report correspond à l'intégralité de la valeur des titres émis par la société bénéficiaire en rémunération de l'apport.

NB 1 : ce report d'imposition ne peut pas être cumulé avec les exonérations accordées en fonction du montant des recettes (art. 151 septies du CGI : n° 225s) ou de la valeur des éléments cédés (art. 238 quindecies du CGI : n° 2295s).

NB 2 : - les apports réalisés avant le 26 septembre 2007 bénéficiaient d'un report d'imposition limité à 5 ans. Aucun abattement pour durée de détention n'était applicable.

11) Plus-values d'échange de titres affectés à l'exercice d'une profession libérale

BOI-BNC-BASE-30-30-20-50-20120912

256 Les titulaires de bénéfices non commerciaux qui détiennent dans leur patrimoine professionnel des parts ou actions d'une société sont normalement imposables sur les plus-values réalisées lors de l'échange de droits sociaux, résultant d'une fusion ou d'une scission de cette société.

Dans certains cas, l'opération d'échange peut toutefois être neutralisée et la prise en compte de son résultat différée jusqu'à la cession ultérieure des titres reçus en échange.

Des régimes différents s'appliquent selon que l'échange porte sur des parts de SCP ou d'autres catégories de titres.

1) parts de SCP : un **report d'imposition** s'applique automatiquement aux plus-values d'échange de titres constatés en cas de fusion ou de scission de SCP lorsque ces opérations sont placées sous le régime de l'article 151 octies A du CGI. Lorsqu'il ne joue pas, le mécanisme de sursis prévu pour les autres opérations d'échange de titres, examiné ci-après, est le cas échéant applicable.

NB : Le report d'imposition peut être maintenu en cas de réalisation d'une seconde opération ouvrant droit à un report ou à un sursis d'imposition (LF 2009, art. 31)

2) Autres titres : lorsque des droits sociaux appartenant à l'actif professionnel font l'objet d'un échange à la suite d'une fusion ou d'une scission, la prise en compte du résultat (plus-value ou moins-value) constaté à cette occasion peut être différée jusqu'à la cession ultérieure des titres reçus en échange, dans les conditions fixées par l'article 38-7 bis du CGI. (CGI, art. 93 quater, V)
Ce dispositif, dont l'application est facultative, concerne tous les titres qui font partie de l'actif professionnel du contribuable : parts de SCM, parts de sociétés d'exercice relevant du régime des sociétés de personnes, parts de clinique...

En cas d'échange avec **soulte**, le sursis d'imposition ne joue toutefois que si le montant de la soulte excède ni 10% de la valeur nominale des parts ou actions attribuées, ni le montant de la plus-value réalisée. En outre, la plus-value reste immédiatement imposable dans ce cas à hauteur de la soulte perçue (cette plus-value peut bénéficier le cas échéant du régime du long terme, dans la limite de la plus-value à long terme réalisée).

Lors de la cession ultérieure des titres reçus à l'échange, le montant du résultat de cession doit être déterminé par référence à la valeur fiscale des anciens titres auxquels ils se sont substitués. Le délai de 2 ans qui détermine l'application du régime des plus-values à long terme s'apprécie à compter de la date d'acquisition des anciens titres.

Les professionnels qui font application du sursis d'imposition doivent joindre un **état de suivi des plus-values (1)** en sursis d'imposition à leurs déclarations de résultat de l'exercice au cours duquel l'opération est réalisée et des exercices suivants. Ils doivent en outre tenir un registre spécial (1) où sont portées toutes ces plus-values, qui doit être conservé jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle le dernier titre est sorti de l'actif.

Toute omission sur l'état ou le registre entraîne l'application d'une amende fixée à 5 % des résultats omis. (CGI, art. 1763)

(1) contenu fixé par le décret 2008-1052 du 10-10-08, JO du 12

12) Exonération temporaire des plus-values de cession de droits de surélévation d'immeubles

Ces plus-values peuvent bénéficier d'un régime d'exonération à la condition que l'acquéreur s'engage à réaliser et à achever des locaux destinés à l'habitation dans un délai de quatre ans à compter de la date de l'acquisition du droit de surélévation.

Ces dispositions s'appliquent aux cessions de droits de surélévation réalisées à compter du 1^{er} janvier 2012 et jusqu'au 31 décembre 2017.

(art. 238 octies A du CGI; LFR 2011, art. 42; LF 2015, art. 10; BOI-BNC-BASE-30-30-30-40-20150304)

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES



N° 11176 * 19
Formulaire obligatoire
(article 40A de l'annexe III
au code général des impôts)



REVENUS NON COMMERCIAUX
ET ASSIMILÉS
RÉGIME DE LA DÉCLARATION
CONTRÔLÉE

1 N° 2035-SD- 2017

Identification du destinataire

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

1 L'imprimé 2035 ne vous est pas adressé directement, puisqu'il est obligatoirement télétransmis selon la procédure TDFC, via votre AGA, OMGA ou Expert-comptable. Vous pouvez, au besoin, la télécharger sur www.impots.gouv.fr (voir n° 10 et 16)

2 Pour toutes modifications vous concernant (changement d'adresse ou d'activité, cessation ou extension d'activité, dans le cadre d'une société par exemple), vous devez le mentionner ici. N'oubliez pas de prévenir également votre AGA ou OMGA.

S.I.E.	N° dossier	Clé	Régime	IFU	Adresse mail
DÉCLARANT					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.) :

2

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 2016 OU À LA PÉRIODE DU :

3

AU

(si l'activité a commencé
ou cessé en cours d'année)

RÉCAPITULATION DES ÉLÉMENTS D'IMPOSITION (Ces résultats sont à reporter sur la déclaration de revenus n° 2042 C-PRO)

voir renvois à la notice

1- Résultat fiscal (report des lignes 46 ou 47 de l'annexe 2035 B) Bénéfice :

4

Déficit :

Prélèvement à la source - Produits et charges exclus du calcul des acomptes d'impôt sur le revenu dus à compter de 2018 :

- Produits : subvention d'équipement, indemnités d'assurance compensant la perte d'un élément d'actif immobilisé, produits ou recettes ayant la nature de plus-values définies à l'art. 39 duodecimes.
- Charges : les charges ou dépenses ayant la nature de moins-value à l'art. 39 duodecimes.

Revenus de capitaux mobiliers (y compris les crédits d'impôt) 2

6

2- Plus-values 3 à long terme imposable au taux de 16 %

7 à long terme exonérées (art. 238 quindecies du CGI)

à long terme dont l'imposition est différée de 2 ans (art. 39 quindecies I-1 du CGI)

à long terme exonérées (art. 151 septies du CGI)

à long terme exonérées (art. 151 septies A du CGI)

à long terme exonérées (art. 151 septies B du CGI)

3- Exonération et abattements 4 et 5 pratiqués (cocher la case ci-dessous correspondant à votre situation)

10

Entreprise nouvelle, art. 44 sexies :

Activité exercée en zone franche urbaine, territoire entrepreneur art. 44 octies ou art. 44 octies A :

Autres dispositifs : ...

Date de création (ou d'entrée) dans un des régimes visés ci-avant :

Entreprise nouvelle, art. 44 quindecies :

Zones franches DOM, art. 44 quaterdecies :

Activité éligible à l'exonération en faveur des jeunes entreprises innovantes, art. 44 sexies A :

Date de début d'activité (ou de création) dans le régime visé ci-avant :

Visueur conventionné ☐

AA ou OMGA ☐

8

Nom, Adresse, Téléphone, Télécopie

- du professionnel de l'expertise comptable :

- du conseil :

9

- de l'association agréée ou de l'organisme mixte de gestion agréé :

- N° d'agrément de l'AA ou de l'OMGA :

8

A, le

Signature et qualité du déclarant

MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE
ET DES FINANCES

3 La période d'imposition coïncide obligatoirement avec l'année civile. Sauf en cas de début ou de cessation d'activité en cours d'année, elle débute le 1^{er} janvier et prend fin le 31 décembre. Il en va ainsi même si vous avez opté pour la détermination de vos bénéfices selon les règles de la comptabilité commerciale.

260 **4** **Bénéfice imposable** : reportez ici le montant du bénéfice ou du déficit tel qu'il résulte de l'annexe 2035 B. N'oubliez pas de le reporter également sur la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 CPRO. (voir n° 500s.)

262 **5** **Prélèvement à la source** : le montant de certains produits et des plus-values et moins-values à court terme, compris dans le bénéfice imposable, n'est pas retenu pour le calcul de l'acompte d'impôt sur le revenu dû à compter de 2018. Les montants suivants doivent donc être reportés dans le cadre 1 de la 2035 et dans des cases spécifiques de la déclaration n° 2042C Pro lorsque le titulaire du bénéfice non commercial est le contribuable ou son conjoint (déclarant 1 ou déclarant 2) :

- **Produits** : plus-values à court terme, subventions d'équipement, indemnités d'assurance compensant la perte d'un élément de l'actif immobilisé, à reporter également sur la déclaration 2042C Pro, lignes 5XP à 5YQ (BNC professionnels) ou lignes 5XY à 5YZ (BNC non professionnels) ;

- **Charges** : moins-values à court terme à reporter également sur la déclaration 2042C Pro, lignes 5XH à 5YL (BNC professionnels) ou lignes 5VM à 5WN (BNC non professionnels).

6 **Revenus de capitaux mobiliers** : sont à porter ici les revenus perçus au titre des participations dans une société passible de l'IS inscrites à l'actif professionnel. Ces revenus doivent en effet être déduits, pour leur montant brut, du bénéfice non commercial (ligne 43 "divers à déduire") pour être imposés séparément dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers et bénéficier le cas échéant d'un crédit d'impôt. (BOI-RPPM-RCM-30-20-10, n° 70 ; RM-III-3120)

7 **Plus-values à long terme** : leur montant (imposable ou exonéré) résulte du tableau de détermination des plus-values de la page 3 de la 2035. (cf n° 290)

Ces montants doivent également être reportés sur la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 C PRO

Sur le taux d'imposition voir n° 219.

8 Cochez la case «AGA ou OMGA». Mentionnez son numéro d'agrément. Il comporte nécessairement six chiffres et commence par 2 ... Il figure au bas de la 1^{ère} page de couverture de cette brochure.

À noter : le viseur conventionné ne concerne pas les adhérents d'OGA mais les clients des cabinets d'expertise comptable qui sont habilités par l'administration fiscale à délivrer le visa.

9 Vous devez mentionner ici les coordonnées de votre Expert-comptable et/ou conseil et de votre association agréée ou organisme mixte de gestion agréé.

10 Exonérations et abattements

265 Portez ici les montants exonérés ou les abattements pratiqués sur le bénéfice et/ou sur les plus-values à long terme et cochez la case correspondant à votre situation.

✓ Exonération d'impôt sur les bénéfices dans les ZRR (zones de revitalisation rurale)

2651 Régime applicable pour les créations et reprises d'activité réalisées entre le 01-01-2011 et le 31-12-2020 (art. 44 quindecies du CGI; BOI-BIC-CHAMP-80-10-70)

Réservé aux cabinets soumis au régime de la déclaration contrôlée, ce dispositif, codifié à l'article 44 quindecies du CGI, diffère de celui prévu à l'article 44 sexies du CGI (cf NB ci-dessous) sur les points suivants :

- il s'applique aux créations d'activités mais aussi aux reprises d'activités *. Dans ce dernier cas, le cédant ou un membre de son cercle familial (conjoint, partenaire d'un Pacs, ascendants ou descendants, frères ou sœurs), ne doit pas continuer à garder le contrôle de l'activité cédée ;

* Sont exclues (à compter de 2016) du bénéfice de l'exonération les créations et reprises d'activités dans les ZRR consécutives au transfert, à la concentration ou à la restructuration d'activités précédemment exercées dans ces zones (clause anti-abus). Toutefois, l'exonération d'impôt sur les bénéfices est maintenue pour la durée restant à courir si l'activité reprise ou transférée bénéficie ou a bénéficié du régime de l'article 44 quindecies du CGI (LFR 2015, art. 45)

- l'exonération ne s'applique qu'aux cabinets employant moins de 11 salariés bénéficiant d'un CDI ou d'un CDD d'au moins 6 mois;

- les professionnels qui exercent une activité non sédentaire peuvent bénéficier du nouveau régime s'ils réalisent au plus 25 % de leur chiffre d'affaires en dehors des ZRR;

- la durée d'exonération partielle est ramenée à trois ans au lieu de neuf.

Ce dispositif comprend une période d'exonération totale de 60 mois suivie d'une période d'exonération partielle de 36 mois (75 % des bénéfices pendant 12 mois ; 50 % des bénéfices durant les 12 mois suivants ; 25 % des bénéfices durant les 12 derniers mois). La période d'exonération est décomptée à partir du début d'activité.

Les cabinets créés ou repris entre le 1^{er} janvier 2011 et le 31 décembre 2020 dans les ZRR et qui bénéficient de la nouvelle exonération d'impôt sur les bénéfices pourront, sur délibération des collectivités territoriales et/ou des organismes concernés, être exonérées de CFE et/ou de CVAE et/ou de taxe foncière sur les propriétés bâties, pendant une durée comprise entre 2 et 5 ans à compter de l'année suivant celle de leur création ou de leur reprise.

NB : les cabinets créés avant 2011 continuent de bénéficier du régime prévu à l'article 44 sexies pour la durée restant à courir. (BOI-BIC-CHAMP-80-10-10-10 n° 5 et 20). Ainsi, les professionnels qui ont créé une activité libérale dans les ZRR entre le 1^{er} janvier 2004 et le 31 décembre 2010 peuvent bénéficier d'une exonération totale d'impôt sur les bénéfices d'une durée de 5 ans suivie d'une période d'exonération partielle de 9 ans (abattement de 60 % les 5 premières périodes de 12 mois, 40 % pour les 6^e et 7^e périodes et 20 % pour les 8^e et 9^e périodes).

Encadrement communautaire : le bénéfice de l'exonération d'impôt sur les bénéfices est subordonné au respect de la réglementation communautaire dite "de minimis" (plafond global de 200 000 € apprécié en termes d'avantages en impôt sur trois exercices fiscaux).

Ainsi, à chaque nouvelle aide accordée, quelle que soit sa forme, l'entreprise bénéficiaire doit vérifier que les avantages déjà obtenus au cours des deux exercices précédents et de l'exercice en cours n'excèdent pas ce plafond global.

Localisation géographique : la liste des ZRR peut être consultée sur le site www.observatoire-des-territoires.gouv.fr

Il est précisé que les communes actuellement classées en ZRR

sont celles listées dans l'annexe modifiée et rectifiée de l'arrêté du 10 juillet 2013 constatant le classement de communes en ZRR et dans l'annexe de l'arrêté du 30 juillet 2014 constatant le classement de communes en ZRR.

Ce classement est valable jusqu'au 30 juin 2017. En effet, conformément à l'article 45 de la loi de finances rectificative pour 2015, un nouveau classement sera établi à compter du 1^{er} juillet 2017.

Exigence d'une implantation exclusive en ZRR : la loi prévoit que le bénéfice du régime de faveur est subordonné à une condition d'implantation exclusive en ZRR définie à l'article 1465 A du CGI. Le respect de cette condition d'implantation suppose que la direction effective de l'entreprise ainsi que l'ensemble de son activité et de ses moyens d'exploitation, humains et matériels, soient implantés dans les zones éligibles (une ou plusieurs ZRR). (BOI-BIC-CHAMP-80-10-70-10-20170104, n° 220)

Le VI de l'article 44 quinquies du CGI précise que l'exonération reste applicable pour la durée restant à courir lorsque la commune d'implantation de l'entreprise sort de la liste des communes classées en ZRR après la date de sa création ou de sa reprise. (BOI-BIC-CHAMP-80-10-70-10-20170104, n° 230)

Activités non sédentaires : la condition d'implantation en ZRR est réputée satisfaite lorsqu'un professionnel qui exerce une activité non sédentaire a réalisé au plus 25 % de son chiffre d'affaires en dehors des ZRR.

Au-delà de 25 %, les bénéfices réalisés sont soumis à l'impôt sur le revenu dans les conditions de droit commun en proportion du chiffre d'affaires réalisé en dehors des ZRR. (BOI-BIC-CHAMP-80-10-70-10, n° 240 à 260)

En cas de doute sur le bénéfice de cette exonération, vous pouvez adresser une demande au correspondant «entreprises nouvelles» de la Direction départementale des Finances publiques (DDFIP) dont dépend le service auprès duquel vous devez déposer vos déclarations de résultats.

Cette demande doit être réalisée avant le début de l'activité. Elle doit être formulée à l'aide du modèle de questionnaire disponible sur le site www.impots.gouv.fr (recherche : rescrit «entreprises nouvelles») et adressé en LRAR (ou par remise directe contre décharge) à la direction concernée.

La DDFIP dispose d'un délai de trois mois pour répondre. L'absence de réponse dans ce délai de trois mois vaut accord tacite.

Les demandes déposées après la création de l'entreprise sont également prises en compte. Toutefois l'absence de réponse dans un délai de trois mois ne vaudra pas accord tacite.

Obligations déclaratives (BOI-BIC-CHAMP-80-10-10-30, n° 280)

L'exonération et les abattements s'appliquent sans qu'il soit besoin de produire une demande.

L'article 49 J de l'annexe III au CGI prévoit que les déclarations de résultats doivent être accompagnées d'un état conforme au modèle fixé par l'administration (BOI-LETTRE-000230).

En pratique : sur la 2035, cadre 3 (cf n° 258), dans la 1^{ère} case, doit figurer le montant du bénéfice ou de la fraction du bénéfice exonéré tel qu'il apparaît case AW de la ligne 43 «divers à déduire» de l'annexe 2035 B (cf n° 389) et dans la seconde, doit être indiquée la plus-value nette à long terme ou la fraction de la plus-value exonérée.

Par ailleurs, doit être mentionnée la date de début d'activité en ZRR.

Le surplus de bénéfice et de plus-value nette à long terme imposables sont à reporter au cadre 1.

Le calcul du bénéfice éligible à cette exonération doit être détaillé dans une note annexe (art. 44 sexies du CGI).

La fraction exonérée doit enfin être portée sur la déclaration n° 2042 C PRO.

✓ **Zones franches urbaines (art. 44 octies du CGI)**

2652 Cette rubrique concerne les professionnels qui, dans certaines conditions, bénéficient d'une exonération totale ou partielle d'impôt sur leur bénéfice dès lors qu'ils exercent (ou qu'ils créent) leur activité dans des zones franches urbaines.

La 3^e génération du dispositif concerne les activités créées ou implantées dans les anciennes et nouvelles ZFU entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2020.

NB : l'exonération d'impôt sur les bénéfices est prolongée jusqu'à la fin de l'année 2020 et ses modalités d'application sont aménagées pour les créations d'activités en ZFU à compter du 1^{er} janvier 2015. Voir annexe n° 569

Voir également en annexe n° 569 des précisions concernant ce régime et certains cas particuliers (professionnels en contrat de collaboration et de remplacement, activité non sédentaire, SCM, «SOS médedins»...).

En pratique : sur la 2035, cadre 3, dans la 1^{ère} case, doit figurer le montant du bénéfice ou de la fraction du bénéfice exonéré tel qu'il apparaît case CS de la ligne 43 «divers à déduire» de l'annexe 2035 B (cf n° 389) et dans la seconde, doit être indiquée la plus-value nette à long terme ou la fraction de la plus-value exonérée.

Par ailleurs, doit être mentionnée la date de début d'activité en ZFU.

Le surplus de bénéfice et de plus-value nette à long terme imposables sont à reporter au cadre 1.

Le calcul du bénéfice éligible à cette exonération doit être détaillé dans une note annexe (cf n° 569).

La fraction exonérée doit enfin être portée sur la déclaration n° 2042 C PRO.

✓ **Exonération des rémunérations perçues par les médecins assurant la permanence des soins dans certaines zones (art. 151 ter du CGI)** Voir n° 316, 3192 et 389

✓ **Jeunes entreprises innovantes (art. 44 sexies-0 A, et 44 sexies A du CGI ; BOI-BIC-CHAMP-80-20-20; LF 2017, art. 73)**

2654 Les professionnels libéraux peuvent bénéficier de ce régime dès lors notamment qu'ils ont créé leur activité entre le 1^{er} janvier 2004 et le 31 décembre 2019 (la création doit dater de moins de huit ans), qu'ils réalisent au moins 15 % de dépenses de recherche et de développement, qu'ils emploient moins de 250 salariés, qu'ils réalisent un chiffre d'affaires inférieur à 50 millions d'euros.

Le statut de jeune entreprise innovante ouvre droit :

- à une exonération d'impôt sur les bénéfices durant le premier exercice bénéficiaire puis à un abattement de 50 % durant l'exercice suivant;

- à une exonération pendant 7 ans de taxe foncière sur les propriétés bâties et de CFE et/ou CVAE sur délibération des collectivités territoriales.

L'ensemble des aides octroyées à la JEI est soumis au plafond des aides dites « de minimis ».

Les professionnels qui veulent s'assurer qu'ils remplissent les conditions requises peuvent demander l'avis de l'administration fiscale qui dispose d'un délai de 4 mois pour répondre, son silence valant accord. Un modèle de questionnaire est disponible sur le site : www.impots.gouv.fr

✓ **Pôles de compétitivité** (art. 44 undecies du CGI ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-40-20130205)

- 2655 Les professionnels partenaires d'un pôle de compétitivité peuvent bénéficier d'une exonération d'impôt sur les bénéfices, d'impôts locaux et de cotisations sociales.

La liste des 71 pôles de compétitivité agréés peut être consultée sur le site : <http://competitivite.gouv.fr>

Les professionnels libéraux partenaires de tels projets, implantés dans la zone de recherche et de développement du pôle de compétitivité, peuvent bénéficier d'une exonération d'impôt sur les bénéfices de 100 % au titre des trois premières années, consécutives ou non, au cours desquelles un bénéfice serait réalisé, et de 50 %, au titre des deux années suivantes. Ils peuvent également bénéficier d'une exonération :

- d'impôts locaux (contribution économique territoriale et taxe foncière) pendant 5 ans sous réserve d'une délibération des collectivités territoriales ;

- des cotisations salariales à la charge de l'employeur à hauteur de 50 %, sur une période maximale de 72 mois, pour les salariés affectés à des opérations de recherche.

Les exonérations fiscales sont soumises au plafond communautaire des aides de minimis.

Obligations déclaratives : le bénéfice exonéré ou faisant l'objet d'un abattement doit être détaillé dans une note annexée à la déclaration. Le montant du bénéfice exonéré est mentionné sur la déclaration 2035B, case AX, et dans le cadre 3 de la 1^{ère} page de la déclaration 2035. La date de début d'activité doit également être mentionnée. Enfin, la fraction du bénéfice exonéré doit être reportée sur la déclaration 2042 CPRO.

✓ **Jeunes artistes de la création plastique** (art. 93, 9 du CGI ; BOI-BNC-SECT-20-30-20121008)

- 2656 Pour leurs cinq premiers exercices d'activité à compter du 1^{er} janvier 2006, les jeunes artistes de la création plastique bénéficient d'un abattement de 50 % plafonné à 50 000 euros par an sur leur bénéfice provenant de la cession ou de l'exploitation de leurs œuvres d'art originales. (LFR 2005, art. 50) Les œuvres artistiques doivent être originales, c'est-à-dire porter l'empreinte de la personnalité de l'artiste.

Sont concernés par ce régime de faveur les auteurs ou créateurs d'**œuvres d'art plastiques ou graphiques** (peintures, sculptures, dessins, photographies d'art, création des arts appliqués) définies par référence aux œuvres d'art imposables selon le régime de la marge en matière de TVA prévu à l'article 297 A et qui peuvent bénéficier du taux réduit de la TVA prévu à l'article 278 septies du CGI.

La liste de ces œuvres d'art est donnée par le § II de l'article 98 A de l'annexe III du CGI. Cette liste présente, pour la mise en œuvre de la présente mesure, un caractère exhaustif.

En pratique, s'agissant des artistes de la création graphique et plastique, l'année de création de l'activité correspond en principe à celle au cours de laquelle l'artiste plasticien procède à la déclaration de son activité auprès du service des impôts compétent comme centre de formalités des entreprises. Il convient toutefois de retenir la date de perception des premiers revenus artistiques lorsque l'artiste n'a pas procédé à cette déclaration en temps voulu.

Attention, chaque artiste ne peut bénéficier de cet avantage fiscal qu'une seule fois au titre de son début d'activité. Ainsi, l'artiste plasticien ayant commencé une première fois son activité, puis l'ayant cessée, qui reprend ensuite cette activité ne peut bénéficier une seconde fois de l'abattement au titre de cette reprise d'activité. L'administration a toutefois indiqué que si cette reprise d'activité intervient moins de 5 ans après le début de l'activité, l'artiste peut revendiquer le bénéfice de

l'abattement pour les revenus reçus pour la période restant à courir avant l'expiration du délai de 5 ans.

Le bénéfice de l'abattement est réservé aux artistes personnes physiques imposés à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BNC qui sont soumis au régime de la déclaration contrôlée de plein droit ou sur option. Les artistes imposés selon le régime déclaratif spécial (régime « micro-BNC ») sont donc exclus du bénéfice de l'abattement.

L'abattement de 50 % ne s'applique pas non plus en cas d'option pour l'application du régime particulier prévu à l'article 100 bis du CGI. L'option pour l'application de ce dernier régime implique donc la renonciation au bénéfice de l'abattement pour les années couvertes par l'option. L'article 100 bis permet, sur option du contribuable soumis au régime de la déclaration contrôlée, d'imposer le bénéfice provenant de la production littéraire, scientifique ou artistique en retenant la moyenne des recettes de l'année d'imposition et des deux ou quatre années précédentes, sous déduction de la moyenne des dépenses de ces mêmes années (cf. BOI-BNC-SECT-20-20).

Même si, en principe, ne sont éligibles que les revenus perçus directement par les auteurs personnes physiques, l'administration a cependant précisé que l'abattement de 50 % s'applique aussi aux revenus provenant de la cession ou de l'exploitation des droits patrimoniaux des artistes de la création plastique qu'ils perçoivent par l'intermédiaire de la Société des auteurs dans les arts graphiques et plastiques.

L'abattement de 50 % s'applique sur le montant du bénéfice réalisé au cours de l'année, c'est-à-dire le montant total des recettes provenant d'opérations qui peuvent bénéficier de l'abattement après déduction de la totalité des dépenses qui correspondent à ces recettes.

L'artiste qui a perçu, au titre d'une même année, des revenus éligibles et des revenus non éligibles doit procéder à une affectation précise des dépenses professionnelles entre ces deux catégories de revenus.

A titre de simplification, il est admis que le contribuable pour lequel l'exercice de l'activité de la création plastique constitue l'activité prépondérante puisse procéder à une répartition forfaitaire en utilisant comme clef de répartition générale et unique des dépenses professionnelles le rapport entre le montant des recettes des activités éligibles et le montant total des recettes imposables dans la catégorie des BNC réalisées dans le cadre de son activité artistique.

En pratique : l'abattement s'applique de plein droit. L'artiste qui en bénéficie doit donc seulement mentionner, sur sa déclaration des revenus non commerciaux n° 2035, l'application de cet abattement (**en page 1, rubrique "Exonérations et abattements : Autres dispositifs"**) et déduire les sommes correspondantes du montant du bénéfice imposable (**à la ligne 43 "divers à déduire", case CO**). Puis il doit reporter distinctement sur sa déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 CPRO les revenus imposables après abattement et les sommes qui bénéficient de l'abattement de 50 %.

✓ **Arbitres et juges sportifs**

- 2658 Les sommes et indemnités perçues par les juges et arbitres sportifs depuis le 1^{er} janvier 2007 sont qualifiées de BNC et sont exonérées lorsqu'elles ne dépassent pas, y compris les remboursements de frais professionnels, 14,5 % du plafond annuel de la sécurité sociale (**soit 5 599 € en 2016**).

Il s'agit d'une franchise et non d'un abattement : les arbitres dont les rémunérations excèdent ce montant sont imposables dans les conditions de droit commun. Lorsque les rémunérations d'arbitrage sont inférieures à ce seuil, aucune déclaration n'est à souscrire à ce titre. (CGI, art. 92-2-6° et 93-10).

SALAIRES PERÇUS ET VERSÉS (page 2)

270

— 2 —

REVENUS 2016

N° 2035-SD SUITE
(2017)

RÉGIME DE LA DÉCLARATION CONTRÔLÉE				
NOM ET PRÉNOMS ou DÉNOMINATION : 1				
N° SIRET : 2				
SERVICES ASSURÉS PAR VOUS de façon régulière et rémunérés par des salaires :				
Désignation des employeurs				Montant des salaires nets perçus
PERSONNEL SALARIÉ 3				
Nombre total de salariés :	dont handicapés :	dont apprentis :	Société civile de moyens : – quote-part vous incom- bant :	{ – des salariés – des salaires nets 4
Montant brut des salaires (extrait de la déclaration DADS de 2016) :				

271

1 Rappelez vos nom et prénoms **et votre n° SIRET**

3 PERSONNEL SALARIÉ

Les personnes employées à temps partiel ne sont retenues qu'en proportion de la durée d'emploi.

Nombre de salariés handicapés : il s'agit des travailleurs reconnus handicapés par la commission départementale technique d'orientation et de reclassement professionnel instituée par l'article 14 de la loi n° 75-534 du 30 juin 1975.

Nombre d'apprentis : ne tenir compte que des apprentis munis d'un contrat d'apprentissage répondant aux prescriptions du Code du travail.

Montant brut des salaires : il s'agit du montant brut des salaires versés en 2016, abstraction faite des sommes versées aux apprentis sous contrat et aux handicapés, figurant sur la DADS ou modèle 2460 T.

Indiquez le montant total des bases brutes fiscales inscrites dans la rubrique 18 A, qui doivent être majorées, le cas échéant, des indemnités exonérées de la taxe sur les salaires, telles notamment les sommes portées dans la rubrique 20 C au titre de la contribution de l'employeur à l'acquisition des chèques-vacances par les salariés.

2 Si vous assurez en plus de votre activité professionnelle faisant l'objet de la présente déclaration un service rémunéré de façon régulière, vous devez remplir ce cadre.

ATTENTION : vous devez veiller, à cet égard, à ce qu'il n'y ait pas cumul entre les frais déduits au titre de votre activité libérale et ceux déduits au titre de votre activité salariée (frais réels ou déduction forfaitaire de 10%). Dans une telle éventualité, il conviendrait de réintégrer au titre de votre revenu libéral, une quote-part de ces frais. (cf n° 332 & 334) (Exemple : médecins assurant des vacations salariées auprès d'un hôpital)

4 Sociétés Civiles de Moyens

Si vous êtes membre d'une SCM, vous devez porter ici la quote-part des salaires nets vous revenant mentionnés à la colonne 2 du tableau V de la déclaration n° 2036 souscrite par la société civile de moyens.

Vous devez également indiquer votre quote-part en nombre de salariés.

IMMOBILISATIONS ET AMORTISSEMENTS

(page 2)

280 Ce cadre permet de reproduire les indications mentionnées sur votre registre des immobilisations et des amortissements.

A noter : la collection conservée par un contribuable des **doubles des tableaux n° 2035 A** annexés à ses déclarations annuelles constitue un registre des immobilisations et des amortissements dès lors que les mentions figurant sur cette collection répondent aux prescriptions de l'article 99 du CGI. (CE 28-07-04, n° 244176)

[illegible]

2 Porter en colonne 3 le montant de la TVA

effectivement déduite :

- si vous n'êtes pas redevable de la TVA, vous n'avez pas à servir cette colonne;
- si vous êtes redevable de la TVA, portez-y la TVA déductible, à l'exclusion de la TVA portant sur des biens exclus du droit à déduction;
- si vous êtes redevable partiel de la TVA, portez-y la TVA déductible affectée du prorata de déduction.

3 Cette colonne doit toujours être servie même si vous n'êtes pas redevable de la TVA. Dans ce dernier cas, portez les sommes TTC.

La base amortissable s'entend de la valeur hors TVA déductible, c'est-à-dire :

- hors taxes si vous êtes redevable de la TVA (col. 2 - col. 3 = col. 4)
- TTC si vous n'êtes pas redevable de la TVA (col. 2 = col. 4)

4 Quote-part des amortissements d'une société civile de moyens : porter les dépenses vous revenant mentionnées à la colonne 23 du tableau V de la déclaration n° 2036 sous-crite par la SCM.

5 Cette ligne “**Report du total de la dernière annexe**” permet le report des éléments de l’état annexe qui est, le cas échéant, joint à la déclaration (lorsque le nombre de lignes du présent tableau est insuffisant pour mentionner l’intégralité des immobilisations, ou en cas d’inscription des immobilisations suivant les rubriques de la nomenclature comptable du 30 janvier 1978).

6 Si vous avez inscrit votre véhicule au registre des immobilisations et des amortissements, vous devez comptabiliser l'amortissement correspondant. En cas d'option pour le barème kilométrique pour déterminer les frais d'utilisation du ou des véhicule(s) – le barème couvrant déjà l'amortissement – les amortissements afférents à ces véhicules doivent être réintégrés au cadre B du tableau ci-dessus et portés sur la 2035 B au cadre 7.

Pour plus de précisions, voir étude "Immobilisations et Amortissements" (n^{os} 100s)

DÉTERMINATION DES PLUS-VALUES ET MOINS-VALUES (page 3)

290 La plus-value ou moins-value est déterminée, à la date de sa réalisation, par différence entre, d'une part, le prix de vente du bien (col. 4), ou sa valeur estimée (valeur vénale) en cas de donation ou de transfert dans le patrimoine privé et, d'autre part, la valeur résiduelle (col.3) : c'est-à-dire le prix de revient (col. 1), diminué le

cas échéant, du montant des amortissements comptabilisés (col. 2). (cf n° 200)

Si la cession porte sur un bien à usage mixte, seule la plus-value correspondant à l'usage professionnel de ce bien doit être prise en compte. (cf n° 202)

II - DÉTERMINATION DES PLUS ET MOINS-VALUES ^c								
Nature des immobilisations cédées	Date d'acquisition	Date de cession	Valeur d'origine	Amortissements	Valeur résiduelle	Prix de cession	Plus ou moins-values	
			1	2	3	4	à court terme 5	à long terme 6
Plus ou moins-value nette à court terme (à reporter ligne CB ou CK de l'annexe 2035 B)							1	
Vous optez pour l'étalement de la plus-value à court terme : montant pour lequel l'imposition est différée ^e			2	Plus-value nette à long terme imposable (à reporter page 1 de la déclaration 2035)			3	
Plus-values à court terme exonérées ^e				Plus-values nettes à long terme exonérées ^e (à reporter page 1 de la déclaration 2035)				
Article 151 septies du CGI		Article 238 quindecies du CGI		Article 151 septies du CGI		Article 238 quindecies du CGI		
Article 151 septies A du CGI				Article 151 septies A du CGI		Article 151 septies B du CGI		

1 Les plus-values et moins-values à court terme doivent être portées ici précédées du signe + ou -. Elles font l'objet d'une compensation afin de déterminer une plus-value nette à court terme ou une moins-value nette à court terme. La plus-value nette à court terme s'ajoute aux revenus professionnels (ligne 35 de l'annexe 2035 B); la moins-value nette à court terme vient en déduction des bénéfices de l'année de réalisation (ligne 42 de l'annexe 2035 B).

2 Vous pouvez, pour les plus-values à court terme réalisées en cours d'activité, bénéficier d'un étalement sur trois ans (voir n° 216). Le suivi des plus-values à court terme qui font l'objet d'un étalement peut être assuré sur le tableau "Aide au suivi et à l'affectation des plus et moins-values" figurant en page 10 de la notice (n° 2035-NOT-SD). Le montant total de la plus-value nette à court terme est à porter ligne 35 de l'annexe 2035 B et les deux tiers de cette plus-value à court terme à la ligne 43 "divers à déduire" de l'annexe 2035 B. Au cours des deux exercices suivants, le tiers de la plus-value est réintégré à la ligne 36 "divers à réintégrer".

3 **Attention** seules les plus-values à long terme imposables doivent être portées ici, précédées du signe + ou - Elles font l'objet d'une compensation afin de déterminer une plus ou moins-value nette à long terme.

La moins-value nette à long terme ne peut être déduite que des plus-values nettes à long terme réalisées au cours des 10 années suivantes. En cas de cession ou de cessation d'activité, les moins-values à long terme peuvent être déduites pour une fraction de leur montant (16/33 1/3) Voir n° 221

Vous pouvez vous reporter à l'"Aide au suivi et à l'affectation des plus ou moins-values" de la page 10 de la notice (n° 2035-NOT-SD) en cas d'imputation sur la plus-value nette à long terme des moins-values à long terme, ou des déficits d'exploitation (voir n° 218 et n° 502).

Le montant de la plus-value nette à long terme figurant dans ce tableau est à reporter sur la page 1 de la déclaration 2035 et sur la déclaration n° 2042 C PRO. Voir n° 500s

4 Les plus-values (ou fractions de plus-value) exonérées, à court et/ou long terme, doivent être portées ici selon qu'elles relèvent de l'un des régimes prévus aux art. 151 septies du CGI (cf n° 225 s), 151 septies A (cf n° 2293), 151 septies B (cf n° 2294) ou 238 quindecies (cf n° 2295).

Celles à court terme sont à reporter sur l'annexe 2035 B (voir n° 381 et exemple en fin d'ouvrage);

Celles à long terme doivent être reportées sur la 1^{ère} page de la 2035 et sur la 2042 C PRO (voir n° 260).

Pour plus de précisions, voir étude sur les plus et moins-values n° 190s

ANNEXE N° 2035 A



Formulaire obligatoire
(article 40 A de l'annexe III
au Code général des impôts)

N° 11177 * 19

REVENUS 2016

N° 2035-A-SD 2017

COMPTE DE RÉSULTAT FISCAL

pour AJ | | | mois 1

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				2				si exercice en société (2) AV		Nombre d'associés AS	
Résultat déterminé (2) : 5		d'après les règles «recettes-dépenses» AK				d'après les règles «créances-dettes» AL		3		4	
Comptabilité tenue (2) :		Hors taxe		CV		Taxe incluse		CW		Non assujetti à la TVA AT	
Si vous êtes adhérent d'un organisme agréé (association ou organisme mixte) ou client d'un viseur fiscal				AM		Année d'adhésion AN		Nombre de salariés AP		Salaires nets perçus AR	
Montant des immobilisations (report du total des bases amortissables hors TVA déductible de la col. 4 du tableau I de la déclaration n° 2035)						DA					

1 Reportez ici le nombre de mois correspondant à la durée de l'activité au cours de l'année civile. La durée est exprimée en un nombre entier de mois. Le cas échéant, la durée réelle est arrondie à l'unité la plus proche.

295

2 Reportez à nouveau ici vos coordonnées, la nature de votre activité et votre n° SIRET

3 Professions médicales

Pour les omnipraticiens et les spécialistes médicaux et chirurgicaux, indiquer, en outre, la situation au regard de la convention nationale des médecins :

- C | 1 (conventionnés du secteur 1 sans droit à dépassement)
C | 2 (conventionnés du secteur 1 avec droit à dépassement)
C | 3 (conventionnés du secteur 2 avec honoraires libres)
C | 0 (omnipraticiens et les spécialistes médicaux et chirurgicaux non conventionnés)

4 Cochez la case AV si vous exercez en société et portez case AS le nombre d'associés

5

296 AK : le résultat professionnel est déterminé, en principe d'après les règles "recettes-dépenses"

AL : si vous avez opté pour déterminer votre bénéfice imposable d'après les règles de la comptabilité commerciale "créances-dettes". Sur ce régime, voir annexe n° 550.

CV : si vous êtes assujetti(e) à la TVA et si vos recettes et dépenses ont été comptabilisées HT.

CW : si vous êtes assujetti(e) à la TVA et si vos recettes et dépenses ont été comptabilisées TTC.
Voir en annexe n° 552 les modalités de passage d'une comptabilité TTC à une comptabilité HT.

AT : si vous n'êtes pas assujetti à la TVA ou si vous êtes bénéficiaire de la franchise de TVA prévue à l'article 293 B du CGI

AM : vous devez à nouveau mentionner ici votre appartenance à une AGA et l'année de votre adhésion (AN)

AP : vous devez à nouveau mentionner ici le nombre de salariés que vous employez

AR : reportez ici le montant des salaires nets que vous avez éventuellement perçus (même montant qu'en page 2, n° 270).

DA : reportez ici le total des immobilisations hors TVA qui ont servi de base au calcul des amortissements (total de la colonne 4 du tableau des immobilisations et des amortissements de la page 2)

CADRE 2 : RECETTES (annexe 2035 A)

R E C E T T E S	2			
	1	Recettes encaissées y compris les remboursements de frais ❶.....	AA	
	2	A déduire Débours payés pour le compte des clients ❷.....	AB	
	3	Honoraires rétrocedés (dont suppléments rétrocedés) ❸.....	AC	
	4	Montant net des recettes	AD	
	5	Produits financiers ❹.....	AE	
	6	Gains divers ❺.....	AF	
	7	TOTAL (lignes 4 à 6).....	AG	

Généralités

Recettes encaissées

300 Les recettes encaissées s'entendent de l'ensemble des sommes effectivement encaissées (espèces, chèques, virements, etc.) au cours de l'année 2016 (à l'exclusion des créances simplement acquises, sauf si vous avez opté pour la détermination de votre bénéfice suivant les règles de la comptabilité commerciale) y compris les remboursements de frais, les honoraires rétrocedés par des confrères et les débours remboursés par les clients.

Toutefois, en cas de cession ou de cessation d'activité, il est tenu compte des créances acquises pour la détermination du bénéfice imposable de la dernière période d'activité. (voir n° 433)

Date d'encaissement (BOI-BNC-BASE-20-10-10)

301 Une somme est réputée encaissée à la date où le bénéficiaire en a la libre disposition.

La date d'encaissement à retenir varie selon le mode de perception des recettes :

➡ Paiement par chèque

Lorsque le paiement s'effectue par chèque, 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.

Ainsi, un chèque reçu le 30 décembre N constitue une recette imposable au titre de l'année N, même s'il n'a été porté au crédit du compte bancaire que le 2 janvier N+1 (CE 3 avril 1981; BNC II-775). Il en est de même si le chèque, égaré, n'a été retrouvé et remis à l'encaissement qu'en N+ 4. (TA Dijon, 29.7.97; BNC II-780)

➡ Paiement par virement bancaire ou postal

Dans ce cas, la recette est réputée réalisée à la date de l'inscription au crédit de votre compte.

Lorsque des honoraires sont versés sous forme d'un virement dont le montant a été inscrit au crédit du compte courant du professionnel le 31 décembre d'une année, ils sont imposables au titre de cette année, même si l'intéressé n'a reçu l'avis de virement que le 9 janvier de l'année suivante, dès lors qu'il n'établit pas avoir été dans l'impossibilité d'être informé le jour même de ce que le virement était effectué et de disposer de la somme (CE 21.06.02, n° 222179; BF 10/02)

➡ Paiement par carte bancaire

Les sommes réglées par carte bancaire sont réputées encaissées à la date du paiement par carte.

➡ Paiement par traite

La date d'encaissement à retenir pour la détermination du bénéfice correspond à celle de l'échéance de la traite. En revanche, en cas de remise de l'effet à l'escompte, la date à retenir devrait, selon l'administration, être celle de l'endossement.

➡ Inscription en compte courant

Les sommes inscrites au crédit d'un compte courant ouvert à votre nom dans les livres du débiteur et sur lesquels vous avez pu ou auriez pu, en droit (compte non bloqué) comme en fait, opérer un prélèvement avant le 31 décembre, doivent également être prises en compte. Le fait de s'abstenir volontairement de retirer des recettes d'un compte courant, par exemple pour ne pas aggraver la situation déjà compromise du débiteur, n'a pas d'incidence sur leur caractère imposable. Seule l'impossibilité de prélèvement, indépendante de la volonté du créancier (blocage du compte, insuffisance de trésorerie) permet d'écarter la présomption de mise à disposition.

➡ Recettes faisant l'objet d'un litige

Les recettes imposables s'entendent des recettes effectivement perçues au cours de l'année d'imposition, même lorsqu'elles font l'objet d'un litige. Un contribuable ne peut donc différer la comptabilisation

d'une recette au motif qu'il risque d'avoir à la reverser en raison d'un pourvoi en cassation formé par le débiteur. Le reversement donnera lieu à une déduction l'année où il interviendra. (CE 16-9-98, n° 155270 et 156556)

➡ Encaissement de recettes par un tiers

Lorsque vous confiez à un tiers le soin d'encaisser des recettes pour votre compte, vous êtes réputé avoir ces sommes à votre disposition dès qu'elles sont versées par votre clientèle à ce tiers, même si elles ne vous sont reversées que l'année suivante. C'est le cas notamment des médecins ou des kinésithérapeutes qui confient le recouvrement des recettes aux cliniques pour lesquelles ils travaillent.

La présomption de mise à disposition peut toutefois être combattue par la preuve contraire (par exemple : mauvaise situation financière de la clinique vous empêchant d'appréhender vos honoraires). (BNC II-940 s)

Nature des recettes imposables

302 D'une manière générale, les recettes imposables s'entendent des sommes qui vous sont versées en contrepartie du service rendu à votre client. S'ajoutent à ces sommes, le plus souvent qualifiées d'honoraires, les recettes accessoires telles que les **remboursements de frais**, les indemnités, les intérêts de placement lorsqu'ils sont perçus dans le cadre de l'exercice de votre profession (voir n°s 315 et 316).

Certains mouvements de fonds enregistrés dans certaines professions ne constituent pas des recettes (ou dépenses) professionnelles imposables. Ne peuvent en particulier être considérés comme tels les dépôts de fonds des clients chez les notaires et les avocats.

3021 ➡ Recettes en nature

Les honoraires réglés en nature sont imposables. Appartiennent à cette dernière catégorie les cadeaux et dons en nature qui vous sont remis lorsqu'ils constituent la rémunération de services rendus; mais s'il ne s'agit que de simples libéralités, leur valeur en argent ne constitue pas un revenu au sens fiscal.

Est ainsi considérée comme une recette imposable :

- la dation d'un appartement en paiement d'honoraires. (CE 13-6-90, n° 70018);
- le coût d'un voyage offert à l'épouse d'un radiologue par son fournisseur en rémunération d'un service rendu. (TA Toulouse, 29-3-05, n° 04-489; BNC-II-5210);
- la mise à disposition d'un chauffeur et d'une secrétaire au profit d'un ingénieur-conseil en contrepartie de la fourniture d'une prestation de service. (CE 27-04-09, n° 308445, 8e et 3e s.-s., Imbert, RJF 7/09, n° 614)

3022 ➡ Dons perçus à la suite de catastrophes naturelles

Ces dons sont exonérés s'ils ont été perçus par des professionnels ayant subi un sinistre à la suite d'une catastrophe naturelle, industrielle ou technologique,

reconnue comme telle par arrêté. Les dons exonérés sont ceux qui correspondent à des sommes versées en numéraire sans contrepartie directe ou indirecte au profit de leur auteur. (BOI-BIC-BASE-30-20130109, n°70 à 160)

➡ Avances sur recettes

Des avances ne constituent des recettes professionnelles imposables que si le montant en demeure acquis au bénéficiaire. (CE 22.5.92)

Les avances que le confrère et «associé libre» d'un architecte lui a consenties sur ses deniers propres à charge pour celui-ci d'en effectuer le reversement lors d'exercices ultérieurs plus favorables ne constituent pas une recette professionnelle imposable. (CE 23.4.97, n° 147488; RJF 6/97)

3024 ➡ Renonciation à recettes

L'administration est fondée à réintégrer dans le résultat imposable d'un professionnel le montant des recettes auxquelles il a renoncé dès lors que cette renonciation est dépourvue de contrepartie équivalente pour lui, qu'elle ne peut être regardée comme relevant de l'exercice normal de son activité ou qu'elle n'est pas justifiée par un autre motif légitime. (CE 23-12-2013 n° 350075; FR 1/14)

Remises sur émoluments conformes à la réglementation notariale

La seule circonstance que des remises totales sur émoluments ou honoraires consenties par un notaire soient licites au regard de l'article 2 du décret du 8 mars 1978, lequel autorise les notaires à accorder des remises totales sur émoluments afférents à un acte déterminé ou aux différents actes reçus à l'occasion d'une même affaire, n'est pas de nature à établir qu'elles relèvent de l'exercice normal de la profession de notaire. En outre, en l'absence d'éléments précis ou probants, notamment sur le caractère habituel de ces remises au sein de la profession et sur les conditions dans lesquelles elles sont accordées, les remises ainsi pratiquées ne peuvent être regardées comme relevant de l'exercice normal de la profession de notaire. Par ailleurs, il n'est pas prouvé que ces renonciations comportent une contrepartie pour la SCP notariale. En conséquence, les remises consenties doivent être réintégrées au bénéfice imposable. (CAA Nancy 2 juin 2016 n° 15NC00536, 2e ch. : BF10/16)

Dans une autre affaire, la cour administrative d'appel de Paris, statuant sur renvoi du Conseil d'Etat, a au contraire jugé que les remises sur émoluments reposant 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 (CAA Paris 29-9-2015 n° 14PA05384 et 14PA05385; BF 2/16).

3025 ➡ Apport en jouissance d'un Cabinet :

La rémunération de l'apport en jouissance d'un Cabinet à une SARL est une recette à prendre en compte pour la détermination du BNC de l'intéressé. Lorsque cette rémunération prend la forme d'une remise de parts de la société bénéficiaire de l'apport, le montant de la recette imposable est la valeur réelle de ces parts, à la date de leur remise. (CE 26-3-03, n° 220441; BF 6/03)

Cf aussi n°4313

3027 ➡ L'indemnité perçue par un agent commercial pour rupture de contrat constitue une recette imposable à condition que le contrat ait été conclu depuis moins de

deux ans. Si le contrat a été conclu depuis au moins deux ans, l'indemnité peut désormais bénéficier du régime des plus-values professionnelles. (décision de rescrit RES n°2006/26 (FP), 28-3-06) **Voir n° 1985**

- 3028 ➡** L'indemnité compensatrice différentielle versée à un agent d'assurances par sa compagnie, dont l'objet est de compenser le probable manque à gagner résultant du changement de statut de la profession, est imposable au titre des BNC. (CE 30 mars 2009, n° 296463; RJF 6/09, n° 557) **Voir aussi n° 195**

TVA

- 303** Si vous êtes redevable de la TVA, les recettes doivent être portées :

- TVA comprise si vous avez opté pour le système de comptabilisation T.T.C.
- Hors TVA si vous avez opté pour le système de comptabilisation H.T. Dans une telle option, il y a lieu de cocher la case ad hoc cadre 1 de l'annexe 2035 A. (cf. n° 296)

Redevances versées aux cliniques

- 304** Les redevances que les professionnels de santé versent aux cliniques en contrepartie de l'utilisation des locaux, du matériel et du personnel sont le plus souvent calculées en pourcentage des honoraires perçus.

Si les redevances sont prélevées directement sur les honoraires, les professionnels doivent :

- reconstituer le montant des honoraires bruts pour le comptabiliser en recettes et le déclarer ligne 1 "recettes encaissées";
- et porter le montant de la redevance en dépenses ligne 16, case BG uniquement (et non case BW réservée aux seules redevances de collaboration). cf n° 349

Analyse des différents postes de recettes

RECETTES ENCAISSÉES Y COMPRIS LES REMBOURSEMENTS DE FRAIS (ligne 1)

- 310** Sont à déclarer sur cette ligne les recettes brutes, c'est-à-dire :

- les honoraires (ou commissions) proprement dits,
 - les remboursements de frais (ex. : frais de déplacement),
- et également :
- les débours remboursés par les clients,
 - les honoraires rétrocedés par les confrères.

A noter que les provisions encaissées sur honoraires ou sur frais doivent également être considérées comme des recettes étant précisé que les dépenses correspondantes sont déductibles l'année de leur paiement.

DÉBOURS PAYÉS POUR LE COMPTE DE CLIENTS (ligne 2) à déduire

- 311** Les débours sont constitués par les sommes dues à des tiers par le client et payées par le membre d'une profession libérale pour le compte de celui-ci.

Le critère du débours est constitué par le fait qu'en cas de non-paiement des sommes en cause, c'est le client qui est poursuivi et non le professionnel libéral.

C'est le cas notamment des droits d'enregistrement et des sommes versées aux conservations des hypothèques par les notaires pour le compte de leurs clients, des droits de plaidoiries versés par les avocats, etc.

HONORAIRES RÉTROCEDÉS dont suppléments rétrocedés (ligne 3) à déduire

- 313** Il convient de porter à cette ligne le montant des rétrocessions d'honoraires faites à des confrères ou à des personnes exerçant une profession libérale complémentaire à la vôtre, de votre propre initiative et dans le cadre de la mission qui vous est confiée par votre client.

S'ils ne répondent pas à cette définition, les honoraires versés doivent être considérés comme des charges et portés ligne 21 "honoraires ne constituant pas des rétrocessions".

Doivent également être indiqués sur cette ligne les honoraires rétrocedés par les avocats à leurs collaborateurs non salariés y compris les suppléments de rétrocession d'honoraires versés au titre des opérations de prospection commerciale, pour lesquels le collaborateur peut bénéficier d'une exonération (voir n° 3195).

Pour être déductibles en 2016, ils doivent en outre être déclarés nominativement sur l'imprimé DADS 1 avant le 1^{er} février 2017 ou sur la DAS 2 (déclaration des honoraires, commissions...) le 1^{er} mai 2017 au plus tard s'ils sont supérieurs à 1200 € par an et par bénéficiaire. (BOI-BIC-DECLA-30-70-20, n° 140)

À noter : le remboursement par un médecin aux fournisseurs de son remplaçant des frais de nourriture, d'hébergement et d'essence constituent un avantage en nature à déclarer sur la DADS1 ou la DAS 2 (CE 26.01.94)

- 314 NB : ne constituent pas des honoraires rétrocedés mais des dépenses :**

- les redevances versées dans le cadre d'un contrat de collaboration (voir n° 349)
- les redevances versées dans le cadre d'un contrat d'exercice en clinique. (CE 26.6.96, n°1563) (voir n° 304)
- les sommes versées par un chirurgien dentiste à des prothésistes en règlement de leurs fournitures et prestations. (CE 12-4-96, n° 158985; RJF 6/96)

(1) Les valeurs mobilières acquises par les membres des mêmes professions au moyen de fonds reçus en dépôt de leurs clients présentent le caractère d'éléments de leur patrimoine professionnel. Les produits de ces valeurs constituent des recettes professionnelles taxables au titre des bénéfices non commerciaux et les plus-values constatées lors de leur cession sont imposables selon le régime des plus-values professionnelles (Rép. Dejoie, Sén. 6-6-91, p. 1168).

MONTANT NET DES RECETTES (ligne 4)

Il est égal à la différence entre le montant des recettes encaissées et le total formé par les honoraires rétrocedés et les débours payés.

PRODUITS FINANCIERS (ligne 5)

- 315** Il s'agit des seuls revenus de capitaux mobiliers qui se rattachent à votre activité libérale, c'est-à-dire des intérêts de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants perçus en 2015 dans l'exercice de votre profession, tels les produits de placement des sommes reçues en dépôt (notamment par les notaires, avocats, agents d'assurances...) (1).

Ces intérêts ne bénéficient pas du caractère libératoire du prélèvement forfaitaire contrairement aux produits de même nature perçus par des particuliers.

Si le prélèvement a néanmoins été opéré, il y a lieu de porter ici le montant brut (avant prélèvement) des revenus en cause et de joindre à la déclaration d'ensemble des revenus, une demande d'imputation sur l'impôt sur le revenu, des prélèvements subis à tort.

En revanche, les produits du placement des recettes professionnelles doivent toujours être exclus pour la détermination du bénéfice professionnel et être taxés dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers (CE 4-2-87 n° 44965 et CAA Paris 5-5-98, n° 96-00751).

GAINS DIVERS (ligne 6)

Le détail de ce poste doit être joint à la déclaration 2035 à l'aide de l'extension à l'annexe 2035 A "Gains divers".

Sont à indiquer sur cette ligne :

- 316** • Les recettes provenant d'opérations commerciales ou agricoles réalisées à titre accessoire (voir n° 320) ;
- Les sommes perçues par les praticiens titulaires dans le cadre d'un contrat de collaboration;
- NB : ces derniers peuvent, s'ils y trouvent un avantage, demander la taxation au titre des BIC de ces sommes initialement considérées comme des BNC (CAA Paris 14.12.93)
- Les remboursements de crédit de TVA (uniquement lorsque la comptabilité est tenue "TVA incluse");
 - Les dégrèvements accordés sur des impôts ou taxes déductibles (à mettre de préférence en dépenses négatives);
 - Les sommes perçues par les médecins du secteur libre en rémunération des stages organisés par la sécurité sociale;
 - Les allocations d'aide à l'exercice de la fonction tutorale dans le cadre d'un contrat de professionnalisation;
 - Les rémunérations forfaitaires versées aux médecins par la CPAM dans le cadre des bonnes pratiques ("CPU");
 - Les rémunérations perçues par les médecins au titre de la permanence des soins si elles ne figurent pas ligne 1 "recettes" (voir n° 319 et 389)
 - Les prises en charge des assurances RCP de certaines

professions médicales (si elles ont été déduites);

- Les aides pérennes à la télétransmission des FSE perçues par les professions médicales et paramédicales (BOI-BNC-BASE-20-20-20130826, n° 490 à 520);

- Les subventions d'équipement reçues (voir n° 325);

- Le bonus perçu lors de l'achat d'une voiture peu polluante si le véhicule est immobilisé. En cas d'usage mixte, l'imposition devrait, selon nous, être limitée à la seule part se rattachant à l'exercice de la profession (cf n° 3608)

- Les indemnités destinées à compenser une perte de recettes ou des frais professionnels. Exemples :

- indemnité perçue pour la réparation de troubles subis dans l'exercice de la profession (CAA Marseille 23.10.00; BF 12/01 et CE 29.10.01; RJF 3/02)

- indemnité allouée à un architecte par le maître d'ouvrage à la suite de l'abandon d'un projet, dès lors que cette indemnité a été versée en exécution d'un protocole d'accord qui ne portait que sur les honoraires dus à raison des études effectuées (CE 3.6.92, n° 83803, BNC II-1990)

- allocations journalières d'accompagnement en fin de vie versées par les organismes sociaux à ceux qui suspendent ou réduisent leur activité professionnelle pour s'occuper d'une personne en fin de vie (BOI-RSA-CHAMP-20-30-20, n° 350)

- Les indemnités et allocations journalières servies en cas d'incapacité temporaire d'exercer son activité professionnelle par les régimes complémentaires obligatoires d'assurance invalidité-décès. Voir toutefois n° 319

La pension d'invalidité perçue en cas d'incapacité permanente d'exercer sa profession, est pour sa part, imposable dans la catégorie des pensions et rentes viagères. (BOI-RSA-PENS-10-20-20, n° 130)

- 317** • les indemnités reçues des organismes de sécurité sociale ou des compagnies d'assurances et des mutuelles au titre des régimes complémentaires d'assurance et de prévoyance facultatifs dans la mesure où les cotisations correspondantes sont déductibles (cf n° 364, § «imposition des prestations servies»).

- 318** • les allocations de maternité (BOI-BNC-BASE-20-20, n°s 450 à 470)

Toutes les prestations en espèces versées aux membres des professions non commerciales ou aux conjointes collaboratrices de ces derniers allouées à l'occasion de la maternité sont imposables. Les prestations concernées comprennent les versements suivants :

- . l'allocation forfaitaire de repos maternel ;

- . les indemnités journalières forfaitaires d'interruption d'activité;

- . les indemnités de remplacement pour maternité versées aux conjointes collaboratrices lorsqu'elles font appel à du personnel salarié pour se faire remplacer dans les travaux qu'elles effectuent habituellement.

En revanche, il n'y a pas à tenir compte :

- 319** - des prestations en nature (remboursements de soins, de médicaments...);

- des indemnités journalières des travailleurs indépendants atteints d'une affection de longue durée (affection comportant un traitement prolongé et une thérapeutique particulièrement coûteuse), à compter des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2017 (CGI, art. 154 bis A, al. 2; BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-30 du 02-03-2016, § 200).

- des sommes perçues par les médecins malades ou accidentés dans le cadre d'un contrat d'entraide («tontine») (RES du 23-03-2010, n° 2010/15 (FP)) Cf n° 372

- de la prime pour l'emploi éventuellement perçue;

- du prêt à taux zéro "Nacre" éventuellement perçu par les chômeurs créateurs d'entreprise;

- des sommes perçues à titre de dommages-intérêts en réparation d'un préjudice moral ou matériel. Exemples : perte de clientèle, atteinte à la réputation professionnelle ou à l'honorabilité (CAA Marseille 23.10.01; BF 12/01)

- des indemnités d'assurances perçues à la suite d'un sinistre ayant détruit des immobilisations. Ces dernières bénéficient en effet du régime des plus-values dans la mesure où elles ont pour contrepartie la perte d'éléments de l'actif;

- du capital perçu dans le cadre d'une assurance-vie.

En ce qui concerne l'assurance-vie garantissant un emprunt professionnel, voir n°356.

A noter : les remboursements de trop perçus (cotisations Urssaf par exemple) doivent de préférence venir en diminution du poste de dépenses concerné plutôt qu'en gains divers.

Rémunérations perçues par les médecins dans certaines zones

(art. 151 ter du CGI ; BOI-BNC-CHAMP-10-40-20)

3192 Les rémunérations d'astreintes et les majorations spécifiques perçues au titre de la permanence des soins par les médecins libéraux ou leurs remplaçants installés dans une zone rurale ou urbaine déficitaire en offre de soins, sont exonérées d'impôt sur le revenu à hauteur de 60 jours par an. En revanche, les autres actes facturés aux patients lors de la visite à domicile ou de la consultation (visite ou consultation, actes techniques...) n'entrent pas dans le champ de l'exonération.

La liste de ces zones peut être consultée sur www.ars.sante.fr
Attention, les zones peuvent changer d'une année sur l'autre

Médecins concernés

En principe, seuls sont concernés par l'exonération les médecins installés dans les zones déficientes et qui participent à la permanence des soins dans ces mêmes zones. Toutefois, l'administration admet notamment pour faire bénéficier du dispositif les médecins des associations de permanence des soins, que la condition d'exercice dans une zone déficiente est remplie lorsque le secteur pour lequel le médecin est inscrit au tableau de permanence comprend au moins une zone urbaine ou rurale déficiente en offre de soins définie par les missions régionales de santé. Il appartient donc au médecin de justifier, d'une part, de son inscription au tableau de permanence des soins (1) et, d'autre part, de la présence d'au moins une commune, ou le cas échéant, d'une partie d'une commune (quartier, arrondissement, lieudit), dans une zone urbaine ou

rurale déficiente en offre de soins dans le secteur pour lequel ce tableau est établi.

(1) Sans préjudice de la situation dans laquelle, à titre exceptionnel, les majorations spécifiques peuvent être également applicables par un médecin qui ne serait pas inscrit au tableau de permanence mais qui interviendrait sur appel du médecin régulateur en remplacement du médecin de permanence indisponible. Dans ce cas, l'exonération s'applique pour le médecin remplaçant en tenant compte de la zone couverte par le tableau sur lequel est inscrit le médecin de permanence indisponible.

NB : les rémunérations perçues par les médecins libéraux régulateurs qui participent aux gardes médicales de régulation peuvent être exonérées d'impôt sur le revenu, sous les conditions et dans les limites posées à l'article 151 ter du CGI. (Rép. Mallot n° 109406, JOAN 23 août 2011 p. 9106 ; BOI-BNC-CHAMP-10-40-20-20140624, § 110)

Computation du délai de soixante jours

Pour déterminer la limite de 60 jours de permanence par an, un jour de permanence correspond à l'une des périodes d'astreinte (période de 20 heures à 0 heure, période de 0 heure à 8 heures, dimanches et jours fériés pour la période de 8 heures à 20 heures).

Toutefois, dans le cadre du nouveau régime de permanence des soins, la réalisation de deux astreintes au cours d'une même nuit de permanence (astreinte de 20 heures à 0 heures et de 0 heures à 8 heures) est retenue pour une seule journée de permanence.

Exemple : Un médecin a assuré la permanence au cours de 3 débuts de nuit (période de 20 heures à 0 heure), de 5 nuits complètes (périodes de 20 heures à 0 heure et 0 heure à 8 heures) et de 2 dimanches.

Il a donc effectué 10 jours de permanence pour la mise en œuvre de la présente exonération, les 5 nuits complètes étant représentatives de 5 jours de permanence quand bien même il y a deux périodes d'astreinte rémunérées.

En cas de dépassement sur une année civile de la limite de 60 jours de permanence, il appartient au médecin de répartir, sous sa responsabilité, les journées de permanence assurées entre celles qu'il souhaite inclure dans le décompte de 60 jours pour l'application de l'exonération et celles qu'il souhaite exclure de ce décompte. Il répartit alors librement les rémunérations perçues pour ces permanences entre celles attachées à la période exonérée et celles excédant le seuil.

A titre de simplification, il sera admis que, dans l'hypothèse d'un dépassement de cette limite, la partie des rémunérations exonérée au titre de la permanence des soins soit calculée de manière forfaitaire en appliquant à l'intégralité des sommes perçues au cours de l'année civile le rapport suivant : Soixante / Nombre de jours de permanence.

Une exonération personnelle

Seuls les praticiens ayant participé personnellement à la permanence des soins peuvent bénéficier de cette exonération.

L'exercice en association (associations de permanence des soins) ou en société (sociétés civiles professionnelles, SEL,...) ne fait pas obstacle à l'application de l'exonération. (BOI-BNC-CHAMP-10-40-20, n° 250; CE 18-9-2015, n°386237)

Cependant, les rémunérations d'astreintes et les majorations spécifiques pour la permanence des soins doivent être individualisées pour chaque praticien au sein de l'association ou de la société pour la détermination de sa quote-part de bénéfices correspondant à ces droits. Chaque médecin ayant participé à la permanence des soins est imposé sur la quote-part du résultat lui revenant, diminué des rémunérations correspondant aux permanences qu'il a personnellement effectuées et qui ouvrent droit à l'exonération.

Non cumul de l'exonération et des déductions forfaitaires propres aux médecins conventionnés

Les recettes exonérées au titre de la permanence des soins ne sont pas prises en compte pour la détermination de la déduction spéciale dite du groupe III et de la déduction complémentaire de 3 % applicables aux médecins conventionnés du secteur 1. (Voir n° 453)

L'exonération des rémunérations d'astreintes et des majorations spécifiques pour la permanence des soins est en revanche sans incidence sur l'assiette de l'abattement de 2 % représentatif des frais de représentation, de réception, de prospection, cadeaux professionnels, travaux de recherche, blanchissage, petits déplacements.

Modalités déclaratives et justificatifs

- En cas d'exercice à titre individuel : le montant des recettes exonérées doit être mentionné en « **Divers à déduire** » (ligne 43), case CI - « **dont exonération médecins zones déficitaires en offres de soins** » - de l'imprimé n° 2035-B (compte de résultat fiscal); Voir n° 389

- En cas d'exercice en société : la quote-part du résultat mentionné au cadre III « Répartition des résultats entre les associés » de la déclaration des revenus non commerciaux n° 2035 est diminuée des recettes exonérées en application de la présente mesure.

NB : cela implique qu'elles doivent être portées en recettes.

En cas de contrôle, le médecin doit justifier de la réalité des permanences effectuées. A titre de règle pratique, il est admis qu'il justifie des périodes d'astreinte réalisées au moyen des documents transmis à la caisse d'assurance maladie.

Prestations rendues à l'étranger par des collaborateurs libéraux

(art. 93-0 A du CGI; BOI-BNC-CHAMP-10-40-10)

3195 Les suppléments de rétrocessions d'honoraires perçus par les collaborateurs de professionnels 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 24 heures dans un autre Etat 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 €.

Les activités de prospection commerciale sont définies par référence aux dispositions relatives au crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale. (cf n° 2665)

Les personnes éligibles peuvent cumuler l'exonération des rétrocessions d'honoraires avec le régime des impatriés des non-salariés (dispositif prévoyant pour les personnes non salariées venant en France exercer leur activité professionnelle, sous certaines conditions, une exonération d'impôt à hauteur de 30 % de leur rémunération. (CGI, art. 155 B; BNC-II-5991)

Recettes commerciales ou agricoles accessoires

(Art. 155 I-2 du CGI ; BOI-BNC-CHAMP-10-20)

320 Extension de l'activité non commerciale à des opérations de nature commerciale ou agricole

Les opérations commerciales ou agricoles réalisées à titre accessoire par des professionnels dont l'**activité principale relève des BNC**, sont soumises aux règles applicables aux BNC, si ces opérations constituent une **simple extension de l'activité non commerciale**.

Sont donc concernés les seuls contribuables qui se livrent à des opérations relevant en principe de catégories différentes mais constituant, en fait, l'exercice d'une seule et même profession ou activité dont l'objet non commercial est prédominant.

Dans cette situation, les résultats imposables de l'ensemble des opérations réalisées sont alors déterminés suivant les règles propres aux BNC.

L'appréciation de la prépondérance de l'activité non commerciale et du rattachement des opérations commerciales ou agricoles à l'activité non commerciale dépend des conditions d'exercice de l'activité professionnelle qu'il convient d'examiner dans chaque cas d'espèce.

Les dispositions du 2 du I de l'article 155 du CGI s'appliquent notamment aux :

- chirurgiens-dentistes, masseurs-kinésithérapeutes, pédicures-podologues vendant des appareils de prothèse en dehors de leur clientèle en cours de traitement ;
- médecins et vétérinaires pro-pharmaciens, c'est-à-dire aux praticiens procédant à des ventes de médicaments non liées à l'accomplissement d'un acte médical ;

Pour les vétérinaires, les ventes de médicaments sont imposées dans la catégorie des BNC dans la mesure où elles constituent le prolongement de l'activité médicale. Les autres profits réalisés dans le cadre de ce secteur demeurent, en principe, imposables dans la catégorie des BIC s'ils ne peuvent être regardés comme le prolongement de l'activité médicale. Toutefois, l'administration admet traditionnellement de les taxer au titre des BNC lorsque le montant des recettes réalisées dans le cadre de ce secteur n'excède pas 25 % du montant des recettes du secteur libéral (ou 20 % de l'ensemble des recettes des deux secteurs). En cas de franchissement du seuil, il est désormais précisé que les recettes des deux secteurs sont taxées dans la catégorie d'imposition qui leur est propre (et non plus au titre des seuls BIC). L'imposition dans la catégorie des BNC est toutefois maintenue pour la première année du franchissement du seuil. (BOI-BNC-CHAMP-10-30-10 du 3 février 2016 n° 280 et 300)

- aux graphistes-peintres exécutant et reproduisant les œuvres qu'ils ont créées en de multiples exemplaires (Rép. Cardo, AN 25.10.93, p. 3673, non reprise dans le BOI).

Il en est de même pour les praticiens percevant des **redevances provenant d'un contrat de collaboration** à condition que les redevances ne représentent pas une

part prépondérante de l'ensemble des recettes du praticien titulaire (BOI-BNC-SECT-70-30).

De même, bien que les **opérations de courtage** constituent des opérations commerciales, les **revenus accessoires tirés de l'activité d'intermédiation en assurance** par l'agent général d'assurances indépendamment de son mandat d'exclusivité peuvent être pris en compte pour la détermination de ses résultats imposables dans la catégorie des BNC. (BOI-BNC-CHAMP-10-20 du 6-7-16, n° 97)

à noter : en cas d'option pour le régime spécial des traitements et salaires, les revenus tirés des opérations de courtage doivent toujours être soumis distinctement, au titre des BIC. (BOI-BNC-SECT-10-20, n° 120)

En pratique, pour que l'article 155, I-2 du CGI s'applique, deux conditions doivent être simultanément remplies :

- l'activité non commerciale doit être **prépondérante**
- et il doit exister un **lien étroit** entre celle-ci et l'activité commerciale ou agricole accessoire (par exemple, l'existence d'une clientèle commune aux deux activités et l'existence d'une confusion de moyens entre les deux activités : personnel, locaux, moyens matériels, comptabilité et comptes bancaires identiques, fournisseurs communs, ...).

Activités de nature agricole ou commerciale indépendantes de l'activité non commerciale

Les dispositions du 2 du I de l'article 155 du CGI ne s'appliquent pas lorsque les opérations de nature agricole ou commerciale sont indépendantes de l'activité non commerciale exercée concurremment ou ne peuvent être considérées comme son prolongement.

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

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

Dans ces situations, les bénéfices ou profits afférents à chacune de ces activités (commerciale, non commerciale et agricole) doivent être soumis à l'impôt dans la catégorie qui leur est propre.

Subventions d'équipement

Art. 93-8 et 42 septies du CGI, BOI-BNC-BASE-20-20

- 325** Les aides ou subventions de toute nature doivent en principe être comprises dès leur attribution dans les résultats imposables des professionnels qui en bénéficient.

Toutefois, la loi offre aux titulaires de BNC le choix entre :

- l'imposition immédiate des subventions au titre de l'année de leur versement ou, s'ils ont opté pour la

détermination de leur résultat à partir des créances acquises et des dépenses engagées, de l'année de leur attribution;

- l'étalement des dites subventions, au rythme des amortissements pratiqués, lorsque les biens financés sont amortissables.

Cette mesure est réservée aux professionnels soumis au régime de la déclaration contrôlée.

Le choix pour l'application du régime d'étalement doit faire l'objet d'une demande, sur papier libre. Cette demande doit normalement être adressée au service des impôts au moment du dépôt de la déclaration de résultats de l'année du versement des subventions concernées.

Subventions concernées

Ce sont celles accordées non seulement par l'Etat et les collectivités publiques mais aussi par «tout autre organisme public». Peu importe donc la qualité versante, pourvu qu'il s'agisse d'une personne publique.

Sont notamment concernées :

- les subventions allouées par la Caisse nationale d'assurance maladie;
- le bonus écologique perçu lors de l'achat d'un véhicule neuf peu polluant (BOI-BNC-BASE-20-20 n° 530); **Voir n° 316 et 3608**
- l'aide à l'adaptation des avocats concernés par la réforme de la carte judiciaire à raison de la fraction qui se rapporte au financement d'investissements. (BF 10/08; n° 853) **Voir n° 316**

Modalités d'étalement

Il faut distinguer selon que les immobilisations subventionnées sont ou non amortissables.

1) Immobilisations amortissables

Les subventions utilisées pour l'acquisition de matériels amortissables sont réintégrées aux bénéfices imposables en même temps et au même rythme que celui auquel le matériel en cause est amorti.

Ce rythme est déterminé, pour chaque exercice, par le rapport existant entre la dotation annuelle aux amortissements pratiquée à la clôture de l'exercice concerné sur le prix de revient de ce matériel et ce même prix de revient.

2) Immobilisations non amortissables

Les subventions affectées à la création ou à l'acquisition d'une immobilisation non amortissable sont réintégrées par parts égales sur les années pendant lesquelles le bien est inaliénable aux termes du contrat accordant la subvention ou, à défaut de clause d'inaliénabilité, sur une période de **10 ans** suivant l'année de leur attribution.

Cession des immobilisations subventionnées

En cas de cession d'une immobilisation amortissable ou non amortissable, la fraction de la subvention non encore rapportée aux bases de l'impôt est comprise dans le bénéfice imposable de l'année au cours de laquelle la cession est intervenue.

CADRE 3 : DÉPENSES (annexe 2035 A)

1^{er} EXEMPLAIRE DESTINÉ

N° 2035-A-SD - (SDNC-DGFP) - Février 2017

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

Généralités

330 ➡ Pour être admises en déduction du bénéfice, les dépenses doivent :

- être nécessitées par l'exercice de la profession (CGI, art. 93-1);
- être effectivement acquittées au cours de l'année d'imposition, sous réserve des cas de cessation d'activité ou de décès (cf n° 433) et de l'option pour le régime des créances acquises et dépenses engagées (cf n° 550)

- elles doivent être matériellement appuyées de pièces justificatives : factures, notes de débit, etc.

Une évaluation forfaitaire n'est admise que pour les

frais de véhicule (n° 358) ainsi que dans certains régimes particuliers (inventeurs (cf n° 389), médecins (cf n° 390)

- elles ne doivent pas avoir pour contrepartie l'acquisition d'éléments d'actif. (voir n° 110, 120s)

➡ Les dépenses payées par chèque doivent être prises en compte à la date de remise du chèque au bénéficiaire. Ainsi, un montant d'un chèque représentatif de charges remis au bénéficiaire le 30 décembre d'une année n'est déductible qu'au titre de ladite année, alors même que le chèque n'a été encaissé qu'au cours de l'année suivante. (rép. Sergheraert AN 7.7.80, BOI-BNC-BASE-40-10 n° 560 et CAA Nancy 29.4.97, BNC-II-1085)

Celles payées par virement bancaire ou postal doivent l'être à la date de l'inscription au débit de votre compte.

➡ En cas de paiement par **carte bancaire à débit différé**, la dépense doit être comptabilisée lors de l'opération matérielle de validation de la dépense (et non lors de la transcription de l'opération sur le compte bancaire du débiteur) (CAA Lyon, 29.12.05; BNC-II-1090)

➡ Les dépenses doivent en principe être inscrites "TVA incluse". Elles peuvent toutefois être déclarées hors taxes sur option et si votre comptabilité est tenue hors taxes. Dans les deux cas, ne pas oublier de cocher la case ad hoc du cadre 1 de l'annexe 2035 A.

Dépenses exposées par l'intermédiaire d'une SCM (Société civile de moyens)

331 Ces dépenses doivent être ventilées selon les rubriques de la nomenclature comptable (qui correspond aux lignes de la déclaration 2035) et ajoutées rubrique par rubrique à celles exposées directement par le professionnel. Pour les associés d'une SCM, la somme à porter à chacune des lignes 8 à 32 de la déclaration 2035 correspond donc au total :

- des dépenses payées directement;
- de la quote-part des dépenses payées par la SCM et remboursée par l'associé. (voir n°4285)

En aucun cas, cette quote-part ne peut être portée globalement.

332 Pour les dépenses à caractère mixte, c'est-à-dire à usage privé et professionnel (local, personnel, voiture par exemple), seule la part se rapportant à l'activité professionnelle est déductible.

Deux méthodes sont possibles :

1^{ère} méthode : mentionnez la totalité de la dépense et réintégrez la partie non professionnelle en fin d'année.

Cette réintégration se fera à la ligne 36 "divers à réintégrer" et le détail des sommes à réintégrer doit être joint à la déclaration à l'aide de l'extension à l'annexe 2035 B "divers à réintégrer" (pour le SIE) et du tableau OG BNC03 (pour l'AGA). Cf page suivante

2^{ème} méthode : mentionnez la seule partie professionnelle de la dépense, c'est-à-dire déduction faite de la quote-part d'utilisation privée.

Exemple : M. X ayant son cabinet dans sa résidence principale a payé, pour l'année N, 10 000 € au titre des loyers et des charges locatives dont 4 000 € imputables au Cabinet.

1^{ère} méthode

Ligne 15 : loyer et charges locatives10 000 €

Ligne 36 : divers à réintégrer6 000 €

Le montant finalement déduit s'élève bien à 4 000 €

2^{ème} méthode

Ligne 15 : loyer et charges locatives4 000 €

L'administration préconise la 1^{ère} méthode. Mais à notre avis, cette méthode présente l'inconvénient de ne pas refléter directement le montant réel de la dépense professionnelle et fausse par là-même les statistiques professionnelles (données par le dossier d'analyse économique). Elle rend de surcroît l'examen de cohérence et de vraisemblance plus difficile.

Quelle que soit la méthode retenue, il est souhaitable de la conserver d'une année sur l'autre.

Il vous appartient de justifier la ventilation, notamment lorsque vous contestez la ventilation effectuée par l'administration (CE 22.5.92, n° 66695, Ferrari).

Charges communes à plusieurs activités

333 Les personnes qui exercent des activités relevant de catégories de revenus différentes (BNC, BIC, salaires...) peuvent répartir au prorata des recettes brutes de chaque profession l'ensemble des dépenses engagées indistinctement par elles. Mais elles doivent rattacher à la catégorie appropriée celles qui se rapportent spécialement à une nature d'activité (tel peut être le cas, par exemple, des architectes qui sont également gérants d'immeubles, des agents généraux d'assurances qui effectuent des opérations de courtage ou encore des greffiers de tribunaux de commerce qui perçoivent des émoluments versés par l'Etat).

Cette ventilation n'a pas lieu d'être lorsque l'ensemble des opérations, commerciales et non commerciales, est taxé en BIC, en application de l'article 155 du CGI ou en BNC lorsque l'imposition globale dans cette catégorie est possible. (cf. n° 320)

3335 Cotisations sociales des pluri-actifs : pour les personnes qui exercent simultanément une activité non salariée agricole et une activité non salariée non agricole, seule la quote-part des cotisations afférentes à une activité peut être déduite pour la détermination du résultat imposable de cette activité, quand bien même l'ensemble des cotisations serait acquitté auprès d'un seul régime de sécurité sociale. Les cotisations versées à une caisse unique par les pluriactifs doivent donc faire l'objet d'une répartition en vue de leur imputation sur les revenus des activités auxquelles elles se rapportent. À titre de règle pratique, cette répartition peut être effectuée au prorata du chiffre d'affaires hors taxes de chacune de ces activités. (BOI 5 G-11-02 et 5 E-7-02 du 17-09-02)

Dépenses supportées avant le début d'activité voir n° 3855

Dépenses supportées après la cessation d'activité voir n° 4372

Dépenses supportées en cas d'interruption temporaire d'activité voir n° 4375

Nature de la charge	Montant Total	Mode de réintégration (1)	Montant réintégré
Salaires nets et charges sociales			
Autres impôts			
Loyers et charges ou Charges de copropriété			
Location de matériel et mobilier			
Entretien réparation			
Chauffage, eau, gaz, électricité			
Assurances autres que véhicules			
Véhicules : Amortissement - quote-part non déductible fiscalement (cf n° 180)			
Véhicules : Amortissement - quote-part non déductible relative à l'usage privé ou salarié (cf n° 180)			
Véhicules : Crédit-bail ou location - quote-part non déductible fiscalement (cf n° 360)			
Véhicules : Crédit-bail ou location - quote-part non déductible relative à l'usage privé ou salarié			
Véhicules : Autres frais (ligne 23) quote-part privée ou salariée			
Véhicules : Intérêts d'emprunt - quote-part relative à l'usage privé ou salarié			
CRDS & CSG (cf n° 336)			
Loi Madelin * (cf n° 363)			
Fournitures de bureau, Documentation P et T			
Quote-part frais de repas non déductible (cf n° 362)			
Intérêts d'emprunt (hors véhicule)			
Autres frais financiers + agios			
Frais de comptabilité et d'adhésion à l'AGA (1)			
Amendes et pénalités			
PVCT réintégrée (2)			
Moins value quote-part privée			
Autres (3)			

* **Attention**, si vous optez pour la réintégration ligne 36, pensez à ne déclarer sur la Déclaration Sociale des Indépendants (DSI) ou la déclaration de revenus professionnels Urssaf pour les praticiens et auxiliaires médicaux, que le montant déductible. À défaut, vous risquez de majorer indûment la base de calcul de vos cotisations sociales personnelles (urssaf, maladie et vieillesse)

(1) Mode de réintégration : Extra comptable en « Divers à réintégrer » ① - Comptable en décote directe ②

- (1) Frais de comptabilité et d'adhésion déjà couverts par la réduction d'impôt (pour les adhérents dont les recettes n'excèdent pas 32 900 € (cf n° 460)
- (2) cf ligne 35 "plus-values à court terme" (cf n° 381)
- (3) exemples : régularisations de TVA en cas de passage d'une comptabilité TTC à une comptabilité HT (cf n° 552); subventions d'équipement (cf n° 325) ; dépenses de mécénat (cf n° 2668 et n° 370) ; quote-part de frais liés à une activité salariée (cf n° 271 et 332) etc. Ce champ est répétable : pour chaque nature de frais, il faut en indiquer la nature, le montant total, le mode de réintégration et le montant réintégré.

le total à reporter ligne 36 "Divers à réintégrer" de la 2035 B ne concerne que les charges avec un mode de réintégration ① (extra comptable en «divers à réintégrer»)

CSG-CRDS 2016 : traitements comptable et fiscal

- 336 La CSG et la CRDS que vous avez payées avec vos cotisations d'allocations familiales à l'URSSAF ne sont pas entièrement déductibles de votre bénéfice imposable.

La part de CSG-CRDS non déductible s'élève en effet à 2,9 % sur un total de 8 %, selon la répartition figurant dans le tableau ci-contre.

	Total	Déductible	Non déductible
Taux CSG	7,50 %	5,10 %	2,40 %
Taux CRDS	0,50 %	0 %	0,50 %
Total CSG/CRDS	8 %	5,10 %	2,90 %

Si vous disposez du détail des cotisations au moment du paiement, il est conseillé de ventiler les montants de cotisations URSSAF comme ci-dessous, de façon à reporter les bons montants sur votre déclaration 2035 :

Cotisations	à ventiler en comptabilité	à reporter sur la déclaration 2035
Allocations familiales	Charges sociales personnelles obligatoires	ligne 25 (BK) + case BT
CSG déductible	CSG déductible	ligne 14 (BV)
CSG-CRDS non déductible	prélèvements personnels ou compte de l'exploitant	-
CFP	Autres impôts	ligne 13 (BS)
CURPS (prof. de santé)	Cotisations syndicales et professionnelles	ligne 29 (BY)

3365 Si vous n'avez pas pu procéder à cette ventilation

Vous avez, dans la majorité des cas, porté les paiements ou prélèvements (mensuels ou trimestriels) en "Charges sociales personnelles" en comptabilité.

Dans ce cas, vous devez, pour procéder à la bonne ventilation, vous reporter aux avis de prélèvements ou de notification de l'URSSAF (ou du RSI) et prendre en compte les lignes "CSG/CRDS sur revenus d'activité et sur cotisations sociales personnelles obligatoires".

Le détail du montant des cotisations dues y figure et la part déductible de la CSG y est mentionnée. Le montant de la CSG/CRDS non déductible s'obtient donc par différence.

NB : les parts de CSG déductibles et non déductibles peuvent aussi s'obtenir en totalisant les cotisations CSG/CRDS payées en 2016 et en leur affectant les coefficients 5,1/8 et 2,9/8.

Exemple de calcul

Total CSG-CRDS acquitté en 2016 (cotisations provisionnelles et régularisation) : 3 830 €.

Part déductible : $3\,830 \times 5,1/8 = 2\,442$ €.

Part non déductible = $3\,830 \times 2,9/8 = 1\,388$ €

Il vous suffit ensuite de créer une écriture de régularisation, en diminuant le poste "charges sociales personnelles" des montants qui ne doivent pas y figurer (CSG-CRDS non déductible, CSG déductible, CFP, et CURPS) et en ventilant ces derniers dans les postes appropriés (cf tableau ci-dessus).

Remarques :

☞ Préférez la méthode de l'écriture de régularisation à celle consistant à réintégrer la CSG/CRDS non déductible à la ligne "divers à réintégrer".

☞ Un remboursement de l'URSSAF est :

- soit à porter en «gains divers» pour la fraction correspondant aux cotisations déductibles (allocations familiales (100%) et part déductible de CSG (5,1/8);
- soit à comptabiliser en négatif dans les postes de dépenses concernées («charges sociales personnelles», «CSG déductible» et «prélèvements personnels» ou «compte de l'exploitant»).

☞ Vérification à l'aide de l'«ATTESTATION CSG/CRDS» de l'URSSAF

Cette attestation, que vous recevrez courant mars 2017 en principe, doit vous permettre de vérifier la correspondance des montants figurant sur l'attestation avec ceux payés et comptabilisés en 2017.

Elle mentionne désormais les montants de CSG déductible ainsi que les montants non déductibles de CSG et de CRDS.

Analyse des différents postes de dépenses

ACHATS (ligne 8)

340 Sont à porter sous cette rubrique le montant des fournitures et produits revendus à la clientèle (médicaments) ou entrant dans la composition des prestations effectuées (films, produits servant à la confection des prothèses...) Les achats de matériel ne sont donc pas à comprendre dans les sommes portées sous cette rubrique : ils font l'objet soit d'une inscription à la ligne "petit outillage", soit d'une déduction sous forme d'amortissement. (voir n^{os} 111 et 352)

SALAIRES NETS ET AVANTAGES EN NATURE (ligne 9)

341 Sont à porter ici :

- les salaires nets, c'est-à-dire les salaires effectivement versés après déduction des charges sociales. (1)

La rémunération que vous vous allouez n'est pas admise en déduction.

 Quant au salaire versé à votre conjoint qui participe effectivement à l'exercice de votre profession, il est déductible en totalité, sous réserve qu'il ait donné lieu au versement des cotisations sociales.

- Les indemnités, allocations et remboursements de frais alloués au personnel.
- Les avantages en nature accordés au personnel : logement, nourriture,... (1)
- Les avantages en espèces (2), tels que les titres ou chèques restaurant
- Les aides versées aux salariés au titre du Cesu dans la limite de 1830 € par bénéficiaire. Voir n° 520

CHARGES SOCIALES SUR SALAIRES (ligne 10)

342 Il s'agit des parts patronales et ouvrières des charges sociales afférentes aux salaires précités : cotisations URSSAF, ASSEDIC, retraite, médecine du travail. (1)

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE (ligne 11)

343 La TVA payée au Trésor en 2016, majorée de la TVA récupérée sur immobilisations et minorée de la TVA collectée sur les cessions d'immobilisations, n'est à porter

ici que lorsque la comptabilité est tenue "TVA incluse".

Cette ligne ne sera donc pas servie lorsque la comptabilité est présentée hors taxe.

Pour les professionnels non redevables de la TVA, la TVA supportée à raison de leurs achats de biens et services est admise dans les charges professionnelles au même titre que le prix HT de ces biens et services.

COTISATION ÉCONOMIQUE TERRITORIALE (ligne 12)

344 Portez ici la cotisation foncière des entreprises (CFE) et, le cas échéant, la cotisation sur la valeur ajoutée (CVAE) payée(s) au cours de l'année.

AUTRES IMPÔTS (ligne 13)

345 Sont à porter sous cette rubrique :

- la taxe sur les salaires (pour les employeurs non soumis ou soumis partiellement à la TVA);
- la taxe de formation continue et de participation à l'effort de construction;
- la contribution à votre propre formation continue;
- la taxe foncière et taxes annexes afférentes aux locaux professionnels inscrits sur le registre des immobilisations;
- les taxes d'enlèvement des ordures ménagères afférentes aux immeubles affectés à l'exercice de votre profession;
- le malus applicable aux voitures polluantes, si le véhicule est inscrit au registre des immobilisations et à concurrence de l'usage professionnel (cf n° 3608);
- pour les sociétés, la taxe sur les voitures de tourisme des sociétés (cf n° 420);
- les droits d'enregistrement (cf n° 1222) et frais de timbre (ceux payés en l'acquit des clients doivent figurer à la ligne 2 "débours").

346 En revanche, ne sont pas déductibles :

- les impôts personnels tels que l'impôt sur le revenu ou la taxe d'habitation (1) ;
- les pénalités d'assiette ou de recouvrement des impôts et taxes (même si ces derniers sont eux-mêmes déductibles). (BOI-BNC-BASE-40-60-20, n° 30);
- les majorations de retard payées aux caisses de sécurité sociale et d'allocations familiales. (BNC-BASE-40-60-50-20, n° 10)
- les amendes pénales (ex. : amendes de stationnement) (BOI-BNC-BASE-40-10, n° 290)
- la taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux perçue en Ile de France (BOI-BNC-BASE-40-60-20, n° 20)

(1) Les frais représentatifs d'avantages en nature accordés au personnel sont compris sur l'imprimé 2035 dans la rubrique «Salaires et avantages en nature». Or ils ont déjà été enregistrés en comptabilité dans les dépenses, selon leur nature (loyer, frais d'entretien et amortissement des logements ou des voitures dont vous êtes propriétaire).

Pour éviter le risque de double emploi, il est possible :

- soit de les éliminer des comptes de dépenses par nature en les créditant par le débit du compte «Salaires nets payés et avantages en nature»;
- soit de ne pas en tenir compte à la rubrique «Salaires et avantages en nature», ce qui évite la correction des différents comptes de dépenses. Ils sont néanmoins déterminés pour l'établissement de l'état DADS.

(2) à l'exception des avantages revêtant le caractère de libéralités.

(1) Infirmer la doctrine administrative, le Conseil d'Etat a admis la déduction de la part de la taxe d'habitation acquittée par un contribuable et qui correspond à ses locaux professionnels. (CE 6-11-91, n° 68393; BNC II-13295). NDLR : il s'agit de la taxe d'habitation afférente à la partie commune de locaux à usage mixte (salle d'attente d'un médecin servant également de salon par exemple) pour laquelle il n'y avait pas de taxe professionnelle (CFE aujourd'hui) appelée.

CSG DÉDUCTIBLE (ligne 14)

3465 Portez ici la part déductible de la CSG (cf n° 336).

Rappel : ne sont pas déductibles, donc à ne pas porter ici, la fraction de CSG/CRDS (2,9/8) sur le bénéfice ainsi que la totalité de la CSG-CRDS sur l'éventuelle plus-value à long terme (cf n° 219).

LOYER ET CHARGES LOCATIVES (ligne 15)

347 Les loyers et charges déductibles visent les sommes effectivement payées à ce titre au cours de l'année. Il en est de même des loyers payés d'avance au cours de l'année d'imposition, sous réserve qu'ils ne constituent pas un dépôt de garantie. (Rép. Savy 14-3-88; BNC-II-14045)

🔑 **Les dépôts de garantie** ne sont pas déductibles car ils sont par définition remboursables. Seules les sommes conservées par le propriétaire pour couvrir des loyers impayés, des charges locatives ou des travaux de remise en état peuvent être déduites l'année où elles sont acquises au bailleur. Corrélativement, les sommes restituées au locataire en fin de bail n'ont pas à être comprises dans les recettes professionnelles. (Rép. Mesmin 26-4-82; BOI-BNC-BASE-40-60-30, n° 30 ; BNC II-14130)

🔑 **Si l'immeuble est à usage mixte**, il convient de répartir les dépenses concernant l'ensemble de l'immeuble proportionnellement aux deux affectations (professionnelle et privée) (voir exemple au n° 332).

Rappelons que le loyer d'un local à usage mixte n'est déductible que dans la proportion de la surface affectée à l'exercice de la profession (BOI-BNC-BASE-40-60-30, n° 70).

🔑 **Les frais de location d'un garage** utilisé exclusivement pour le stationnement du véhicule professionnel et l'entreposage d'archives sont déductibles. (CAA Lyon 11.10.01, n° 99-270; BNC II-14080)

🔑 **Loyers de locaux maintenus dans le patrimoine privé**

3475 Le Conseil d'Etat a reconnu expressément aux titulaires de BNC la possibilité de déduire de leurs résultats professionnels les loyers qu'ils se versent à eux-mêmes, au titre de l'utilisation à titre professionnel d'un local leur appartenant et ne figurant pas sur le registre des immobilisations et des amortissements. (CE 11/04/08, n° 287808 et n° 300302; BOI-BNC-BASE-10-20, n° 280; BNC-II-14400s)

On rappelle que la possibilité de déduire ces loyers est subordonnée au respect de plusieurs conditions. Tout d'abord, l'immeuble ne doit pas être inscrit au registre des immobilisations. En outre, le contribuable doit pouvoir justifier qu'il a perçu un loyer pour la mise à disposition de ces locaux, dont le montant a fait l'objet d'une déclaration au titre des revenus fonciers. A cet égard, il doit pouvoir apporter la preuve du versement effectif de ces loyers d'un compte professionnel vers un compte

personnel (notamment par la production d'écritures comptables, de copies de chèques et de relevés de comptes professionnels).

L'administration s'est ralliée à cette jurisprudence et a rappelé, afin de lever toute ambiguïté, que :

- les immeubles, à usage mixte ou exclusivement professionnel, nus ou aménagés, font partie de la catégorie des éléments non affectés par nature à l'exercice de la profession que le titulaire de BNC peut choisir d'inscrire sur son registre des immobilisations ou de maintenir dans son patrimoine privé (cf n° 103);

- les immeubles donnés en location ne sont pas utilisés pour l'exercice de la profession non commerciale et ne peuvent donc jamais faire partie du patrimoine professionnel des titulaires de BNC. (cf n° 1042)

Par suite, les produits retirés de cette mise en location sont imposables conformément aux règles qui leur sont propres : revenus fonciers, BIC ou BNC selon la nature de la location. (BOI-BNC-BASE-10-20, n° 30, 180 & 190)

🔑 Frais de double résidence

348 Les frais de double résidence, nécessités par l'exercice de la profession, peuvent être déduits du bénéfice imposable (installation saisonnière en ville d'eau, par exemple). (BOI-BNC-BASE-40-60-30, n° 80)

Le Conseil d'Etat a reconnu, dans un arrêt du 12 mars 2007 « Bernheim » (CE 12-3-2007 n° 281951 : BNC-II-15710), un principe de déduction des frais relatifs à la résidence privée autre que la résidence principale, lorsque de telles dépenses résultent non pas d'une pure convenance personnelle mais, notamment, d'une obligation légale, de motifs familiaux déterminants ou des conditions d'exercice de la profession.

Dans une décision de rescrit du 28 juin 2011 (n° 2011/16 (FP), l'administration apporte les précisions suivantes :

➡ **Déductibilité de loyers versés à soi-même** lorsque la seconde résidence est la propriété de l'intéressé

L'administration admet la déductibilité des sommes correspondant au loyer normal du logement autre que la résidence principale occupé à titre privé, lorsque ce choix de double résidence résulte, non pas d'une pure convenance personnelle mais, notamment, d'une obligation légale, de motifs familiaux déterminants ou des conditions d'exercice de la profession. La déduction de ces loyers à soi-même est toutefois subordonnée, d'une part, au versement effectif de ces loyers, et d'autre part, à la condition que le montant des loyers ne soit pas excessif et soit proportionné aux nécessités de l'exploitation. Corrélativement, les loyers constituent pour l'intéressé un revenu imposable en revenus fonciers.

➡ **Non déductibilité des charges de propriété**

L'administration considère que la résidence privée (autre que la résidence principale) ne peut être inscrite à l'actif professionnel et que, par conséquent, les dépenses incombant au propriétaire de ce logement, tels que les intérêts d'emprunt supportés au titre de son acquisition et la taxe foncière y afférente, ne sont pas déductibles, même si le contribuable justifie que le choix de sa double résidence a été dicté par les contraintes de sa profession. (cf n° 1043)

LOCATION DE MATÉRIEL ET DE MOBILIER dont redevances de collaboration (ligne 16)

349 Doivent notamment être inscrites sur cette ligne :

- les sommes versées dans le cadre d'un contrat de crédit-bail (leasing) à l'exclusion des leasings automobiles qui doivent être indiqués ligne 23 : "frais de véhicules";
- les redevances versées dans le cadre d'un contrat d'exercice en clinique (cf n° 304);
- les sommes versées dans le cadre d'un contrat de collaboration. Ces dernières doivent être individualisées et portées dans la case BW (et incluses dans le total porté ligne BG). Sur le calcul de la valeur ajoutée, cf n° 700. Pour les dépôts de garantie, voir n° 347

ENTRETIEN ET RÉPARATIONS (ligne 17)

350 - Il s'agit des dépenses d'entretien, de réparation de locaux (hors charges locatives), du matériel et mobilier professionnels.

Il doit s'agir de dépenses destinées à maintenir ces biens en bon état (exemple : frais de remplacement d'un revêtement de sol). Les dépenses ayant pour conséquence leur amélioration ou leur aménagement ne peuvent figurer dans les charges. Elles doivent être immobilisées et faire l'objet d'un amortissement. Par exemple, ne constituent pas des dépenses d'entretien déductibles mais sont seulement amortissables des dépenses de création d'installations sanitaires, de renforcement du chauffage par l'installation de radiateurs supplémentaires et de modification de la distribution des pièces. (voir n° 112)

- Les frais d'entretien et de réparation du véhicule doivent être portés à la ligne 23 "frais de véhicules".
- Pour les dépenses mixtes, voir n° 332.

PERSONNEL INTÉRIMAIRE (ligne 18)

351 Il s'agit des sommes versées le cas échéant aux entreprises de travail temporaire.

PETIT OUTILLAGE (ligne 19)

352 Peuvent être passées immédiatement en charges sur cette ligne les dépenses d'acquisition de matériels de faible valeur. Il s'agit des matériels dont l'usure est particulièrement rapide et qui, de ce fait, doivent faire l'objet d'un renouvellement constant.

Peuvent ainsi être déduits au titre de l'année d'acquisition les matériels et outillages professionnels (autres que le matériel de transport), ainsi que les matériels et mobiliers de bureau, y compris, sous certaines conditions, les "meubles meublants", d'une valeur unitaire n'excédant pas 500 € hors taxe.

Outre les "meubles meublants" (tables, bureaux, chaises, armoires, meubles de classement à casiers,

etc.), ce matériel et mobilier de bureau s'entend, en pratique, du menu équipement de bureau (corbeilles à papier, agrafeuses, pèse-lettres, timbres-dateurs, corbeilles à correspondance, boîte à fiches, etc.).

En ce qui concerne les meubles, seuls peuvent être pris en compte au titre d'une même année, les achats limités, pour un bien déterminé, à un petit nombre d'unités. Ces achats doivent de plus résulter du renouvellement courant du mobilier installé. La mesure n'est pas applicable à l'équipement initial en mobilier, ni au renouvellement complet de ce mobilier, même si la valeur unitaire de chaque meuble est inférieure ou égale à 500 €. Toutefois, cet aspect n'est pas examiné lorsque le total des acquisitions de l'année n'excède pas la limite.

Si un bien se compose de plusieurs éléments qui peuvent être achetés séparément (meubles de rangement modulables, par ex.), il faut prendre en considération le prix global du bien et non celui de chaque élément pour apprécier la limite de 500 €.

NB: Le prix d'acquisition des matériels et outillages immédiatement déduit n'a pas à figurer au registre des immobilisations et des amortissements.

Les logiciels de moins de 500 € HT peuvent être portés en charges immédiatement déductibles (s'ils ne sont pas amortis). cf n° 181

CHAUFFAGE, EAU, GAZ, ÉLECTRICITÉ (ligne 20)

353 Les sommes payées à ce titre constituent des dépenses professionnelles que vous soyez propriétaire des locaux ou locataire.

Pour les dépenses mixtes, voir n° 332.

HONORAIRES NE CONSTITUANT PAS DES RÉTROCESSIONS (ligne 21)

354 Inscrivez sous cette rubrique les honoraires versés à des tiers en rémunération des prestations qu'ils vous ont rendues, dans le cadre de l'exercice de votre activité. Tel est le cas par exemple des honoraires versés à l'Expert comptable pour la tenue de la comptabilité, à un Avocat pour la constitution d'une SCP.

Ces honoraires sont distincts des rétrocessions d'honoraires faites à des confrères; ces rétrocessions sont déduites directement des recettes proprement dites (ligne 3) et ne doivent donc pas figurer parmi les charges professionnelles.

Nous vous rappelons que pour pouvoir être déduites, ces sommes doivent être déclarées sur la DADS 1 avant le 1^{er} février 2017 ou sur la DAS 2 avant le 1^{er} mai 2017 si elles sont supérieures à 1200 € par an et par bénéficiaire (BOI-BIC-DECLA-30-70-20-20150401 n° 140)

Rappelons également que les dépenses de comptabilité et d'adhésion à l'AGA ouvrent droit à une réduction d'impôt sur le revenu pour les adhérents dont les recettes annuelles sont inférieures au régime micro-BNC. (voir n° 460)

PRIMES D'ASSURANCES (ligne 22)

355 Seules sont déductibles les primes versées en vertu de contrats ayant pour objet de couvrir des risques inhérents à votre profession.

On peut citer, à titre d'exemple, les primes afférentes à votre responsabilité professionnelle ou celles relatives aux locaux, matériels et outillages affectés à votre profession.

Les primes d'assurances afférentes aux locaux professionnels sont déductibles au même titre que les autres dépenses portant sur ces immeubles. En cas d'utilisation mixte, une ventilation doit être effectuée (voir n° 332).

Le critère de la superficie peut être retenu, ainsi que, le cas échéant, les majorations appliquées par la compagnie d'assurances eu égard aux risques particuliers engendrés par l'exercice d'une activité professionnelle.

Si les locaux, bien qu'à usage professionnel, sont conservés dans votre patrimoine privé, seules les primes dont le paiement incomberait normalement à un locataire sont déductibles.

Si les locaux sont pris en location, les primes sont, bien entendu, déductibles pour leur montant total. Si, par convention, vous assumez également les risques du propriétaire, les primes correspondantes constituent un supplément de loyer à inclure dans vos dépenses professionnelles.

356 Les primes d'assurance-vie ne peuvent pas, en principe, être admises en déduction du revenu professionnel. Toutefois, lorsque l'assurance-vie a été contractée en garantie du remboursement d'un emprunt professionnel, les primes sont déductibles à condition que la souscription de la police d'assurance ait été imposée par le prêteur et que l'assurance soit déléguée à ce dernier (C.E. 7 novembre 1986, n° 49800).

Les primes afférentes à un contrat d'assurance "homme clé" ne présentent pas le caractère de dépenses professionnelles déductibles.

Corrélativement, l'indemnité en capital perçue en exécution de tels contrats n'est pas à comprendre dans les recettes professionnelles. (rép. Collin, Sén., 15.4.99)

357 **Assurance volontaire contre les accidents du travail et les maladies professionnelles :**

Bien que les cotisations facultatives versées par les travailleurs non salariés non agricoles à l'assurance volontaire contre les accidents du travail et les maladies professionnelles en application de l'article L 743-1 du Code de la sécurité sociale ne soient pas expressément

mentionnées par les dispositions de l'article 154 bis, I du CGI (cf n° 363), l'administration admet d'appliquer à ces cotisations le même régime fiscal que les cotisations sociales obligatoires. Par suite, les cotisations versées en application de l'article L 743-1 du CSS sont intégralement admises en déduction des BIC et des BNC (Rép. Cardo, AN 16-01-07 p. 551, n° 10540; DC VIII - 14982)

Ces cotisations doivent donc être portées ligne 25, case BT (cf n° 363)

La CAA de Nancy a admis la déductibilité du résultat imposable d'un chirurgien les primes versées en exécution d'un contrat dit "de garantie des frais généraux professionnels" lui garantissant en cas d'inactivité pour maladie ou accident le remboursement plafonné de ses dépenses professionnelles, à l'exception de ses rémunérations, alors même que ces primes ne s'inscrivent pas dans un régime d'assurance obligatoire et qu'elles garantissent un risque non spécifiquement professionnel. (CAA Nancy, 8-6-00, n° 96-759; BNC II-15040)

NB : à ce jour, l'administration ne s'est pas prononcée sur cette décision, contraire à sa doctrine.

Les primes se rapportant aux véhicules doivent figurer, en principe, parmi les frais de véhicules (ligne 23).

Pour les primes versées en vue d'une protection sociale, voir n° 363.

FRAIS DE VÉHICULES (ligne 23)

358 Deux options vous sont offertes pour déduire vos frais de véhicules utilisés dans l'exercice de votre profession. Vous pouvez en effet :

- soit déduire l'ensemble de vos dépenses pour leur montant réel et justifié (essence, assurance, entretien, loyers de crédit-bail,...) (cf. n° 360)
- soit les évaluer forfaitairement à l'aide d'un barème kilométrique publié chaque année par arrêté. (cf. n° 361 et n° 567)

NB : l'option pour le barème est concrétisée en cochant la case figurant ligne 23. Par ailleurs, plusieurs informations (modèle, kilométrage professionnel, puissance fiscale, indemnités kilométriques déductibles...) doivent être portées dans le cadre 7 de l'annexe 2035 B. (voir n° 395)

Cette annotation de la déclaration professionnelle souscrite au titre de l'année d'imposition ne constitue à cet égard qu'une simple concrétisation de l'option déjà exercée au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Elle ne représente en aucun cas le point de départ pour l'exercice de cette option. (voir n° 361)

Justification de l'utilisation professionnelle du véhicule

359 L'utilisation professionnelle du véhicule se justifie par

la réalité du kilométrage effectué à titre professionnel. En effet, le kilométrage professionnel sert de base au calcul :

- de l'évaluation forfaitaire puisque les indices kilométriques y sont directement appliqués;
- de l'évaluation des frais réels puisqu'il permet de déterminer le coefficient d'utilisation professionnelle :

kilométrage professionnel / kilométrage total

Pour l'administration, la justification du kilométrage parcouru à titre professionnel peut être apportée par tous moyens, à condition que le nombre, l'importance et la nature professionnelle des déplacements soient déterminés avec une exactitude suffisante.

Ainsi, des **fiches signalétiques** établies lors de la vente d'un véhicule et indiquant le nombre de kilomètres parcourus depuis son achat ne constituent pas une justification du kilométrage professionnel, pas plus que la production d'une liste de clients visités ou des extraits d'un **agenda professionnel** (CE 25-7-86, n° 45681).

Mais la production d'un agenda professionnel précis et détaillé pourrait constituer une justification du kilométrage professionnel (Rép. Debré 25-5-87, BNC II-17265).

Utilisation de plusieurs véhicules

Si les frais déduits concernent plusieurs véhicules, l'administration peut vous demander d'apporter la preuve du caractère indispensable de l'utilisation de ces véhicules à des fins professionnelles; faute de preuve, seuls les frais afférents au véhicule principal pourraient alors être admis en déduction (C.E. 18 février 1987, n° 45684; BNC II-17280).

De même, l'administration peut retenir un montant forfaitaire de frais proportionnels à l'utilisation professionnelle de chacun des deux véhicules. (CE 20 décembre 1985 n° 43560, BNC II-17290)

Le Conseil d'Etat a admis qu'un médecin possédant deux véhicules puisse porter en charge 90 % des frais du premier et 10 % de ceux du second (C.E. 6 juillet 1990, n° 70927).

Véhicule à usage mixte

Dans ce cas, très fréquent pour des professions libérales, il convient de pouvoir justifier de l'importance des frais professionnels engagés du fait de l'utilisation du véhicule. À défaut, le vérificateur peut remettre en cause la déduction et lui substituer une évaluation forfaitaire.

Au cas présent, le contribuable relevait le kilométrage parcouru à titre privé, qu'il déduisait du kilométrage total. Le vérificateur, qui ne pouvait vérifier si le solde comprenait exclusivement des déplacements professionnels, a écarté ces justifications et a déduit du kilométrage total un chiffre forfaitaire de déplacements

privés par an. (CE 30 juin 2000, n° 151861, Krebs; RJF 9-10/00 ; BNC-II-17300)

NB : dès lors que l'intéressé ne justifiait pas de ses charges professionnelles, le vérificateur aurait pu également écarter toute déduction à ce titre.

Co-voiturage

- 3595 Lorsque le titulaire de BNC bénéficie de l'exonération prévue au II § 40 à 150 du BOI-IR-BASE-10-10-10-10 pour les revenus qu'il tire d'une activité de covoiturage réalisée à l'occasion d'un déplacement professionnel, ses frais de déplacement ne peuvent être déduits que pour leur montant net des remboursements perçus auprès des co-voiturés. (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20-20160830, n° 25)

OPTION POUR LA DÉDUCTION DES FRAIS RÉELS

- 360 Les frais réels s'entendent de toutes les dépenses de voiture automobile supportées au cours de l'année civile d'imposition et dont vous pouvez justifier. Il s'agit de l'ensemble des frais résultant de l'utilisation d'un véhicule, y compris ceux dont la nature répondrait à la définition donnée pour d'autres catégories de frais (assurance, travaux d'entretien et de réparation, location de véhicule ou de garage, par exemple). En revanche, les amendes pénales ne sont pas déductibles.

Réparations

- 3601 Lorsque les réparations sont particulièrement importantes et exceptionnelles et qu'elles ont pour effet de prolonger sensiblement la durée de vie du véhicule, les dépenses correspondantes ne doivent pas, en principe, être portées en charges, mais être amorties sur une période correspondant à la durée espérée de prolongation de la vie du véhicule. (voir n° 1125).

Prix d'acquisition

Le prix d'acquisition du véhicule ne doit pas être inclus dans les frais, il peut seulement faire l'objet d'un amortissement échelonné, dans l'hypothèse, bien entendu, où vous avez décidé de l'inclure dans votre patrimoine professionnel. (cf n°s 103 et 105)

La déduction de cet amortissement est par ailleurs limitée lorsque le prix du véhicule excède un certain montant, variable selon le taux d'émission de CO₂ (cf n° 180).

Usage mixte

- 3603 Lorsqu'un même véhicule est affecté à la fois à un usage privé et professionnel, il vous appartient de déterminer, sous votre responsabilité, la quote-part des dépenses correspondant à l'usage professionnel. Le nombre de kilomètres parcourus pour l'exercice de votre profession devrait être, dans la généralité des cas, le critère le plus approprié.

Véhicules loués ou pris en crédit-bail

- 3604 Pour les voitures de tourisme, neuves ou d'occasion, prises soit en crédit-bail, soit en location de longue durée (c'est-à-dire supérieure à 3 mois ou d'une durée inférieure à 3 mois renouvelable), la part du loyer du véhicule excédant un certain montant, variable selon le taux d'émission de CO₂ (cf n° 180), n'est pas déductible.

Les bailleurs doivent faire connaître aux utilisateurs des véhicules la part du loyer non déductible appréciée annuellement. (BOI-BIC-AMT-20-40-50, n° 290)

Attention : le fait de déduire des loyers de crédit-bail d'une voiture automobile a les mêmes conséquences en matière de taxation des plus-values que l'affectation de la voiture au patrimoine professionnel. (voir n°s 230s)

NB : lorsque l'aide de l'État pour l'acquisition d'un véhicule neuf a été imputée sur le ou les premiers loyers ou redevances, les loyers sont admis en déduction du bénéfice imposable pour leur montant après déduction de l'aide, c'est-à-dire pour le montant du loyer effectivement versé au crédit-bailleur. Bien entendu, les règles de limitation des loyers restent applicables. (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, n° 50)

Incidences de l'affectation de la voiture au patrimoine professionnel ou privé (option frais réels) :

- 3605 ☞ si vous avez décidé d'affecter votre voiture à votre patrimoine professionnel, vous pouvez déduire l'ensemble des charges à caractère professionnel qui résultent à la fois de la propriété (amortissement, intérêts d'emprunt, carte grise) et de l'utilisation du véhicule (cf n° 105);

☞ si au contraire le véhicule ne fait pas partie de votre patrimoine professionnel, vous pouvez seulement déduire les charges professionnelles afférentes à l'utilisation de la voiture (consommation de carburant, réparations locatives, entretien courant,...) à l'exclusion de celles correspondant à la propriété (cf n° 106).

Par conséquent, l'intérêt d'affecter le véhicule au patrimoine professionnel (par inscription au registre des immobilisations) dans le cadre de l'option pour la déduction des frais réels, réside essentiellement dans la possibilité de déduire les charges dites de propriété, l'amortissement notamment. On rappelle qu'en contrepartie, il est fait application du régime des plus-values et moins-values professionnelles en cas de vente du véhicule ou tout simplement en cas de retrait du patrimoine professionnel (transfert dans patrimoine privé, apport en société, échange, vol, cessation d'activité...)

Bonus-malus applicable aux véhicules neufs

- 3608 Le malus applicable aux voitures particulières les plus polluantes, dit "écopastille", est déductible du BNC imposable (en "autres impôts") dès lors qu'il a été acquitté au cours de l'année et qu'il se rapporte à un

véhicule inscrit au registre des immobilisations. 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 **bonus** dont peut bénéficier un titulaire de BNC à l'occasion de l'achat d'une voiture particulière peu polluante en application du décret 2007-1873 du 26 décembre 2007 est quant à lui constitutif d'une **recette imposable** (en "gains divers") dès son année de perception, sauf éventuelle option pour son imposition étalée dans les conditions prévues pour les subventions d'équipement (cf n° 325) (Rescrit n° 2008/18 FP du 5/08/2008)

OPTION POUR L'ÉVALUATION FORFAITAIRE (barèmes kilométriques)

- 361 Les frais exposés pour l'utilisation professionnelle de véhicules de tourisme et de motos, vélomoteurs, scooters, peuvent être déterminés forfaitairement d'après l'un des barèmes publiés par l'administration, que les véhicules soient inscrits à l'actif immobilisé ou qu'il soient conservés dans le patrimoine privé. (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, n° 110 et 410)

Dans ce cas, les dépenses couvertes par le barème ne peuvent être comptabilisées à un poste de charges (voir § sur les obligations comptables ci-après).

Le barème peut également être invoqué par les contribuables qui ont opté pour la détermination de leur résultat imposable d'après les règles de la comptabilité commerciale. (TA Dijon, 6.02.96, n° 95-2044, BF 3/97)

Exercice de l'option

- 3610 L'option pour le régime forfaitaire s'applique obligatoirement à l'année entière et à l'ensemble des véhicules utilisés à titre professionnel.

Il en résulte qu'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 pour le nouveau véhicule.

A l'inverse, si l'option pour le barème kilométrique a été formulée au 1^{er} janvier, la forfaitisation devra s'appliquer pour le nouveau véhicule.

L'option peut être reconsidérée chaque année.

(BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, n° 130 et 150)

TVA

- 3611 Les redevables qui, sous réserve des exclusions en vigueur, souhaitent exercer le droit à déduction au titre de la TVA sur les dépenses afférentes aux seuls véhicules de tourisme doivent renoncer à utiliser le barème forfaitaire en matière d'impôts directs.

En effet, l'utilisation de ce barème, déterminé sur des bases TTC, introduirait un double emploi s'il était utilisé concurremment avec l'exercice du droit à déduction de la TVA sur les dépenses concernées. (Rép. Bosson, J.O. AN du 4.1.93; BOI-BNC-BASE-40-60-40-20 n° 580)

Cette précision relative à la TVA concerne directement :

- les **auto-écoles** (rép. Cazin d'Honincthun, AN 7-10-96);
- les redevables qui peuvent récupérer 80 % de la TVA sur le gazole et le super éthanol E85 (BOI-TVA-SECT-10-30 n° 440);
- et, dans une moindre mesure, les autres redevables qui peuvent récupérer la TVA sur le carburant.

Obligations comptables

- 3612** 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. Il s'ensuit que le régime forfaitaire est exclusif de toute comptabilisation à un poste de charges des dépenses couvertes par le barème.

En conséquence, cette forfaitisation, qui est annuelle, doit être exercée a priori au 1^{er} janvier de l'année et l'inscription des frais correspondants à un compte de charges vaut renonciation à l'option. (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, n° 160)

Le Conseil d'Etat a confirmé cette doctrine administrative en rejetant la requête d'un médecin qui entendait utiliser le barème kilométrique alors qu'il avait comptabilisé à un poste de charges les frais de voiture qu'il avait réellement exposés, et ce alors même qu'il n'avait pas pratiqué le cumul entre les deux déductions. L'instruction du 28.12.81 ne l'autorisait pas à choisir la méthode de calcul la plus intéressante pour lui. (CE 28.7. 2000, n° 185432-186190; RJF 11/00)

Les dépenses couvertes par le barème peuvent être inscrites au compte "prélèvements personnels" ou "compte de l'exploitant".

Cette manière de comptabiliser ces frais qui n'affecte pas le compte de charges, reste donc neutre au regard de la détermination du résultat. En outre, elle permet de démontrer que vous avez entendu vous placer a priori sous ce régime forfaitaire. (inst. 14.10.93, BO 5 G-14-93)

Cette doctrine administrative peut également être invoquée lorsque les frais de véhicules n'ont pas été comptabilisés en charge mais à un **compte courant d'associé**. (TA Dijon, 7 janvier 1997, n° 93-5314, RJF 4/97, n° 331)

Véhicules loués ou pris en crédit-bail

- 3613** Lorsque des loyers de crédit-bail ou de location ont été portés en charge pour des véhicules de tourisme, motos ou vélomoteurs, il n'est pas possible d'appliquer le barème forfaitaire au(x) véhicule(s) concerné(s) : cela reviendrait en effet à pratiquer une double déduction au titre de la dépréciation. (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20 n° 230)

Un barème forfaitaire BIC ne couvrant que les frais de carburant peut toutefois être utilisé dans ce cas. (cf. [annexe n° 566](#))

En revanche, si les loyers correspondants n'ont pas été comptabilisés en "frais de véhicules" mais en "prélèvements personnels", le barème peut être utilisé, aucune double déduction n'étant pratiquée.

Bien entendu, l'option pour le(s) barème(s) ne peut pas être exercée pour les **véhicules-écoles** (ou les véhicules spécialement agencés) loués ou pris en crédit-bail, les loyers afférents à ces véhicules ayant, par leur objet même, le caractère de dépenses professionnelles, ces véhicules étant affectés par nature au patrimoine professionnel. (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, n° 430 à 490)

Véhicules exclus du barème "auto"

- 3614** Le barème kilométrique BNC "auto" s'applique uniquement aux voitures particulières de tourisme, à l'exclusion par conséquent des **véhicules utilitaires** et des **poids lourds**. (Rép. Bosson 4.1.93; BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, n° 570).

Si vous utilisez à la fois de tels véhicules et des véhicules de tourisme, vous ne pouvez pas utiliser le barème kilométrique BNC "auto" pour la détermination forfaitaire des dépenses afférentes aux seuls véhicules de tourisme.

Barème kilométrique "deux-roues"

Un barème spécifique est prévu pour les déplacements en **motocyclette, vélomoteur, scooter**. ([voir annexe n° 567](#))

Véhicules prêtés ou en location de courte durée

Si vous utilisez pour l'exercice de votre profession un véhicule gracieusement mis à votre disposition ou en location de courte durée, vous ne pouvez pas utiliser le barème. Vous devez en effet être propriétaire de votre véhicule ou titulaire d'un contrat de location de longue durée ou de crédit-bail. (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, n° 530)

NB : pour les véhicules de tourisme en location de courte durée, le barème BIC ([voir 3613](#)) peut toutefois être appliqué.

Sociétés de personnes

- 3615** La possibilité d'utiliser le barème s'applique aussi aux sociétés de personnes et, dans ce cas, le mode de déduction des frais doit être le même 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, y compris celles qui incombent personnellement à chacun des associés (frais de trajet domicile-cabinet) (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, n° 590 et 600). [Voir aussi n° 420 \(TVS\)](#)

Ainsi, l'option pour le barème entraîne l'application de ce barème aux frais engagés 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 engagés par chaque associé pour l'exercice de sa profession. Par ailleurs,

les frais directement liés à l'exercice de l'activité d'une société de personnes, tels que ceux afférents à l'utilisation d'un véhicule pour la visite de la clientèle, sont considérés comme incombant normalement à la société. Par suite, ces frais sont déductibles du seul résultat social. En revanche, les frais professionnels engagés par l'associé pour l'exercice de sa profession, comme les frais de transport domicile-lieu de travail, sont déductibles de la quote-part de bénéfice revenant à l'associé concerné (cf. Réponse Borloo, AN, 22 mai 2000, p. 3116, n° 37810).

En conséquence, en vue d'établir un calcul correct des frais de voiture déductibles et de procéder à leur répartition équitable, il convient, à l'instar de la solution applicable en matière de traitements et salaires au regard des époux qui utilisent en alternance le même véhicule, 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. Cette méthode de calcul présente ainsi l'avantage d'être cohérente avec celle qui aurait été retenue si la déduction des frais de voiture avait été opérée selon le mode réel.

Exemple (au vu du barème pour 2015) : 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 :
 $(6\,000 \times 0,32) + 1\,244 = 3\,164 \text{ €}$.
 $3\,164 \text{ €} \times (4\,500 / 6\,000) = 2\,373 \text{ €}$ déductibles au niveau du BNC 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.

(Décision de rescrit RES N°2005/29 (FP) du 6/09/2005 ; BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, n°610)

Conseil pratique : Pour présenter correctement les tableaux de la 2035, nous vous conseillons de pratiquer au niveau du tableau 7 de la 2035 B de la société le calcul forfaitaire avec le kilométrage global des véhicules, de déduire ligne 23 "frais de véhicules" sur la 2035 A de la société ce montant total et de pratiquer ligne 36 (case CC) de la 2035 B de la société la réintégration du prorata personnel des frais qui sera retenu au niveau des charges individuelles des associés.

Une SCP propriétaire d'un véhicule utilitaire ne peut, en revanche, utiliser le barème. Elle doit nécessairement comptabiliser les frais de véhicule pour leur montant réel, qu'il s'agisse des frais afférents au véhicule utilitaire dont elle est propriétaire ou des frais engagés par les associés, avec leur propre véhicule, dans le cadre de l'activité sociale. En outre, pour la déduction sur leur quote-part de bénéfice des frais professionnels qui leur incombent personnellement, les associés doivent nécessairement utiliser le même mode de prise en compte des frais que la société, c'est-à-dire la prise en compte des frais réels. (Rép. Dehaine, AN 3 juillet 1995)

L'administration a confirmé sa position restrictive. (Rép. Picotin, JO AN 21-8-95 et rép. Gheerbrandt, JO 8-7-96)

Incidences de l'affectation du véhicule au patrimoine professionnel ou privé :

☞ **Lorsque le véhicule est inscrit à l'actif**, l'option pour l'évaluation forfaitaire des frais automobiles n'a aucune incidence sur le calcul des plus-values. Le registre des immobilisations doit en effet, dans ce cas, continuer à comporter le montant du prix d'achat du véhicule et des annuités d'amortissement.

Par contre, dans le tableau IMMOBILISATIONS ET AMORTISSEMENTS de la page 2 de la déclaration 2035, les amortissements doivent être réintégrés case B. (cf n° 280)

L'intérêt de l'affectation du véhicule à l'actif professionnel dans le cadre de l'option pour le barème kilométrique réside dans la possibilité de déduire, en plus du forfait, les intérêts d'emprunt éventuellement contracté pour l'acquisition du véhicule et, le cas échéant, une moins-value. La contrepartie est la même que dans l'option pour les frais réels, à savoir l'application du régime des plus et moins-values professionnelles en cas de sortie de l'actif.

☞ **Lorsque le véhicule est conservé dans le patrimoine privé**

L'administration vous autorise, par souci de simplification, à utiliser le barème kilométrique forfaitaire.

L'intérêt de conserver le véhicule dans le patrimoine privé tout en optant pour le forfait est de ne pas soumettre la cession du véhicule au régime des plus-values professionnelles. Mais attention, dans ce cas, les éventuels frais financiers et autres charges de propriété non couvertes par le forfait ne peuvent être déduits.

Dépenses couvertes par le forfait

3616 Les éléments pris en considération par le barème sont les suivants :

- la dépréciation du véhicule (amortissement, loyers*)
- les frais de réparation et d'entretien (1)
- les dépenses de pneumatiques,
- la consommation de carburant (2),
- les primes d'assurances (3)

* En matière de crédit-bail, les loyers déductibles incluent notamment pour partie la dépréciation. (BOI 5 G-14-93)

Par contre, il ne couvre pas les **frais de garage** (location de box, d'emplacement, etc.) qui peuvent donc être déduits pour leur montant réel, le cas échéant (ajusté en fonction de l'utilisation professionnelle), ni la carte grise et les éventuels **intérêts d'emprunt** qui peuvent également être déduits si le véhicule est inscrit à l'actif (cf. n° 105).

Il ne couvre pas non plus le **radiotéléphone** équipant votre véhicule et utilisé à des fins professionnelles. Son amortissement (s'il est inscrit sur votre registre des immobilisations) et ses frais de fonctionnement peuvent être déduits en sus du barème. (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, n°560)

(1) Le barème couvre les dépenses courantes d'entretien et de réparation (c'est-à-dire celles qui ont pour objet de maintenir le véhicule en bon état ou de le remettre en état normal d'utilisation) et tient compte de l'amortissement normal. Par conséquent, lorsqu'il est fait application du barème et quelle que soit l'affectation du véhicule (patrimoine professionnel ou patrimoine privé) ou son mode de financement, aucune déduction et aucun amortissement supplémentaires ne peuvent être acceptés.

Par contre, certaines **dépenses à caractère imprévisible** telles que les dépenses de réparation suite à un accident ne sont pas couvertes par le barème. Elles peuvent donc être déduites dans les conditions de droit commun (cf n°s 105, 106 et 112) (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, n° 540)

(2) le barème peut s'appliquer aux véhicules roulant au gazole. (CAA Nantes, 2 mai 1996; BNC II- 16705)

Il peut également s'appliquer aux **véhicules fonctionnant exclusivement à l'énergie électrique**. Les frais de location et de recharge de batterie sont assimilés à des frais de carburants inclus dans le barème et ne peuvent donner lieu

à une déduction complémentaire. (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, n°125)

(3) l'administration exclut que l'on puisse ajouter à l'indemnité forfaitaire un montant correspondant proportionnellement à la différence entre le montant d'une prime "tous risques" et le montant d'une prime "risques aux tiers". (réponse de l'administration au comité fiscal de la Mission d'Organisation Administrative du 20 février 1996; BNC II- 16945)

Limitation du barème à 7 CV

Le barème kilométrique est plafonné à 7 CV au lieu de 13 CV depuis l'imposition des revenus de 2012. Ceux dont le véhicule a une puissance fiscale supérieure à 7 CV doivent donc utiliser les indices kilométriques prévus pour les véhicules de 7 CV. (LF 2013, art. 6 ; arrêté du 30 mars 2013 ; BOI-BAREME-000001)

Rappel le recours à ce barème vous dispense, pour les charges qu'il couvre, d'avoir à demander et à conserver les pièces justificatives (bons d'essence, factures d'entretien ou de réparation...). Vous devez néanmoins être en mesure d'apporter toutes précisions utiles susceptibles de justifier du kilométrage parcouru à titre professionnel. (voir n° 359)

Attention, le barème pour 2016 n'étant pas encore publié à la date d'impression, nous donnons à titre indicatif les prix de revient de l'an dernier. Il vous sera communiqué par votre AGA dès sa publication.

Prix de revient kilométrique pour 2015 (en euros)

Puissance fiscale	Jusqu'à 5000 km	De 5 001 à 20 000 km	Au-delà de 20 000 km
3 CV	0,41	$(d \times 0,245) + 824$	0,286
4 CV	0,493	$(d \times 0,277) + 1 082$	0,332
5 CV	0,543	$(d \times 0,305) + 1 188$	0,364
6 CV	0,568	$(d \times 0,32) + 1 244$	0,382
7 CV	0,595	$(d \times 0,337) + 1 288$	0,401

d = distance parcourue à titre professionnel en 2014

Ce barème est utilisé de la façon suivante :

- les tranches relatives à des distances professionnelles parcourues inférieures à 5 000 km et supérieures à 20 000 km permettent la lecture directe du coût kilométrique ;
- la tranche intermédiaire met en œuvre une formule de calcul simple à appliquer au kilométrage professionnel effectué.

Exemples avec le barème 2015 : - Pour un parcours de 4 000 km avec un véhicule de 6 cv, le montant des frais correspondants est de : $4 000 \times 0,568 = 2 272 \text{ €}$

- Pour un parcours de 6 000 km avec un véhicule de 5 cv, le montant des frais correspondants est de : $(6 000 \times 0,305) + 1 188$ soit 3 018 €

- Pour un parcours de 22 000 km avec un véhicule de 7 cv, le montant des frais correspondants est de : $22 000 \times 0,401 = 8 822 \text{ €}$

NB : si vous utilisez plusieurs Véhicules à titre professionnel, le barème doit être appliqué de façon séparée pour chaque véhicule, quelle que soit sa puissance fiscale. 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 correspondants. (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, n°140)

N'oubliez pas de cocher la case "évaluation forfaitaire" de la ligne 23 et de remplir le cadre 7 de l'annexe 2035 B "barèmes kilométriques" (cf n°358 & 395)

Frais de véhicules déductibles selon les options choisies (1)

		Frais réels (cf n° 360)	Barème BNC (cf n° 361)	Barème BIC (cf n° 566)	Imposition des + ou - values (cf n° 201)
Véhicules en pleine propriété inscrits sur votre registre des immobilisations	Voitures particulières, et deux roues	✓ Frais liés à la propriété et à l'utilisation : ☐ Amortissements plafonnés (cf n° 180) ☐ Intérêts d'emprunt éventuel ☐ Carte grise et assurance ☐ Carburant ☐ Entretien et réparations (si grosse réparation, voir n° 3601) ☐ Pneumatiques ☐ Casques et protections ☐ Frais de location de garage ou de parking ☐ Frais de péage (2) ☐ Malus (cf n° 3608) (bonus imposable)	☐ Barème BNC (km professionnels) + ☐ Intérêts d'emprunt ☐ Frais de location de garage ou de pkg ☐ Frais de péage (2) ☐ Malus (cf n° 3608) (bonus imposable)	NON	OUI
	Véhicules utilitaires	☐ Mêmes frais que les voitures particulières (pas de malus pour les VU)	NON	NON	OUI
Véhicules en pleine propriété non inscrits sur votre registre	Voitures particulières et deux roues	✓ Frais liés à l'utilisation : ☐ Carburant ☐ Entretien et réparations courantes ☐ Pneumatiques ☐ Casques et protections ☐ Frais de location de garage ou de parking ☐ Frais de péage (2)	☐ Barème BNC (km professionnels) + ☐ Frais de location de garage ou de pkg ☐ Frais de péage (2)	NON	NON
	Véhicules utilitaires	☐ Mêmes frais liés à l'utilisation que les voitures particulières	NON	NON	NON
Véhicules en location longue durée ou crédit-bail	Voitures particulières et deux roues	☐ Loyers plafonnés (cf n° 3604 et (3)) ☐ Carburant ☐ Assurance ☐ Entretien et réparations ☐ Pneumatiques ☐ Casques et protections ☐ Frais de location de garage ou de parking ☐ Frais de péage (2)	☐ Barème BNC si loyers non déduits (cf n° 3613) + ☐ Frais de location de garage ou de pkg ☐ Frais de péage (2)	☐ Barème BIC carburant + ☐ Loyers plafonnés (cf n° 3604 et (3)) ☐ Assurance ☐ Entretien et réparations ☐ Pneus, casques et protections ☐ Frais de location de garage ou de pkg ☐ Frais de péage (2)	OUI si déduction des loyers (cf n° 230 à 232 et (3)) NON si loyers non déduits
	Véhicules utilitaires	☐ Mêmes frais que les voitures particulières louées	NON	NON	Idem voitures particulières louées
Véhicules en location de courte durée		☐ Loyers ☐ Carburant ☐ Frais de location de garage ou de parking ☐ Frais de péage (2)	NON	OUI	NON
Véhicules prêtés		☐ Carburant ☐ Frais d'entretien et réparations courantes le cas échéant ☐ Frais de location de garage ou de parking ☐ Frais de péage (2)	NON	NON	NON

(1) 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'option pour le barème BNC ou BIC, qui est annuelle, doit être exercée a priori au 1^{er} janvier de l'année et l'inscription des frais correspondants à un compte de charges vaut renonciation à l'option (cf n° 3610 et 3612).

(2) Les frais de péage d'autoroute et de stationnement sont à comptabiliser de préférence en "Autres frais de déplacements".

(3) Le fait de déduire un ou des loyers de crédit-bail confère au véhicule un caractère professionnel avec application du régime des plus-values professionnelles (cf n° 230)

Ces frais sont intégralement déductibles si la distance séparant le domicile du lieu de travail n'excède pas 40 km même si aucune circonstance particulière ne justifie l'éloignement entre le domicile et le lieu de travail, sous réserve de justifier de la réalité et du montant des frais correspondants.

Exemple : un médecin est domicilié à 60 km de son lieu de travail. Il ne peut faire état de circonstances particulières justifiant cet éloignement. Ce médecin a supporté 3500 € de frais de transport dont il peut justifier la réalité et le montant.

Il peut demander la déduction de : $3\,500 \times 40/60 = 2\,333$ €.

En application des règles antérieures, aucune déduction n'aurait été admise.

Au-delà d'une distance de 40 km, vous devez justifier que l'éloignement de votre domicile par rapport à votre lieu de travail ne résulte pas de pures convenances personnelles. À défaut, la distance est considérée comme anormale et les frais de transport ne sont pas déductibles pour la totalité. Seuls les frais afférents aux 40 premiers kilomètres sont déductibles.

Le caractère normal ou anormal de la distance s'apprécie alors compte tenu de l'étendue et de la configuration de l'agglomération où vous travaillez, ainsi que les conditions de logement et des circonstances et sujétions personnelles ou familiales. Ainsi, le

choix d'une résidence éloignée est considéré comme normal lorsqu'il est justifié pour des raisons de santé, de scolarisation des enfants, l'exercice d'une profession par le conjoint, l'économie réalisée par le choix d'un logement à la périphérie, les conséquences d'un changement d'emploi, etc.

(1)

Le tableau ci-dessous récapitule les règles applicables en matière de déductibilité des frais de transport engagés par un professionnel libéral lors des déplacements du domicile au lieu de travail.

(BOI-BNC-BASE-40-60-40-10 n° 30 à 50)

Frais de déplacement domicile / lieu de travail		Régime fiscal
... à concurrence des quarante premiers kilomètres		déductibles si justifiés
... au-delà des quarante premiers kilomètres	circonstances particulières justifiant un tel éloignement	déductibles si justifiés
	absence de circonstances particulières justifiant un tel éloignement	non déductibles

(1) Dernières décisions de jurisprudence

La cour administrative d'appel de Bordeaux a admis qu'un dentiste, dont le cabinet est situé à **250 km** de la commune de son domicile où son épouse exerce la même profession, puisse déduire un seul trajet aller-retour hebdomadaire. L'administration ne peut invoquer l'absence de démarches entreprises par les intéressés en vue

de rapprocher le lieu d'exercice de leur profession respective. (CAA Bordeaux 30 mars 2006, n° 03-1736; BF 8-9/06)

Déplacements lieu de travail - lieu d'enseignement

Un dentiste qui dispense des cours dans un hôpital situé dans une autre ville peut déduire de ses revenus professionnels les frais de déplacement à raison d'un aller-retour par semaine.

La CAA de Bordeaux a estimé que dès lors qu'il lui a permis d'obtenir le titre d'attaché hospitalo-universitaire reconnu dans l'exercice de sa profession, cet enseignement, bien que dispensé à titre bénévole, a un lien avec sa profession. (CAA Bordeaux 30/03/06, n° 03-1736; BF 8-9/06)

Frais de double résidence : voir n° 348

AUTRES FRAIS DE DÉPLACEMENTS (ligne 24)

362 Il s'agit des frais de voyage (taxis, trains, avions, hôtel,...) nécessités par l'exercice de votre profession et correspondant aux justificatifs conservés.

Frais de voyage à l'étranger : ils peuvent être admis en déduction s'il existe un rapport suffisamment étroit entre le voyage et l'intérêt particulier de celui-ci pour l'exercice de la profession.

Un commissaire-priseur s'est ainsi vu refuser la déduction de la moitié du coût d'un voyage en Indonésie organisé par la Chambre nationale des commissaires-priseurs. Il soutenait que ce voyage avait pour objet de lui permettre d'avoir une connaissance plus approfondie des objets d'art indonésiens.

Pour étayer sa position, il avait produit le programme de voyage, mentionnant certaines visites à caractère culturel. La Cour a estimé que ce document ne permettait pas, à lui seul, d'établir la nécessité du voyage pour l'exercice de la profession. (CAA Nantes, n° 94-381, 22 avril 1997; BNC-II-16350)

Les frais de séjour du conjoint ne peuvent, en aucun cas, être admis en déduction. (cf n° 366)

Les frais de déplacements liés à une activité bénévole (association sportive par exemple) ne constituent pas une dépense professionnelle déductible. (BOI-BNC-BASE-40-10, n° 50 ; Rép. Voilquin : Sén. 13 août 1987; BNC II- 11790 ; CAA Paris 11 juin 2003 n° 99-390, BNC-II-15890)

Frais de repas d'affaires ou pris dans le cadre de voyages professionnels

Les frais de restaurant correspondant à des **repas d'affaires ou à des repas pris dans le cadre de voyages professionnels** tels que congrès ou séminaires restent déductibles s'ils sont exposés dans l'intérêt de l'exploitation, sont dûment justifiées et sont dans un rapport normal avec l'activité de l'exploitant et l'avantage qu'il en attend. (BOI-BNC-BASE-40-60-60, n° 10)

Frais de repas pris sur le lieu de travail

Vous pouvez déduire, sous certaines conditions et limites, les frais supplémentaires de repas que vous exposez régulièrement sur votre lieu de travail. (BOI-BNC-BASE-40-60-60-20130208, n° 40 à 170)

Conditions de déductibilité

Les dépenses exposées doivent être réellement nécessitées par l'exercice de la profession : elles doivent résulter de l'exercice normal de votre profession et non de convenances personnelles. Ainsi, les frais supplémentaires de repas pris notamment à titre individuel dans tous les lieux où s'exerce votre activité peuvent être considérés comme étant des dépenses nécessitées par l'exercice de votre profession lorsque la distance entre ces lieux et votre domicile fait obstacle à ce que le repas soit pris au domicile.

Bien entendu, les lieux où s'exerce votre activité ne doivent pas être anormalement éloignés de votre domicile. Si tel est le cas, et sous réserve que cet éloignement ne résulte pas de circonstances indépendantes de votre volonté, les frais supplémentaires de repas ne constituent pas des dépenses professionnelles à prendre en compte pour la détermination du bénéfice imposable.

Pour l'appréciation du caractère normal ou non de la distance, il est notamment tenu compte de l'étendue et de la configuration de l'agglomération où se trouve votre domicile et les lieux d'exercice de votre activité ainsi que de la nature même de l'activité exercée (activité obligeant à des fréquentes interventions sur le terrain ou dans des entreprises par exemple) et de l'implantation de la clientèle, lesquels peuvent nécessiter des déplacements au-delà des limites de l'agglomération où se situe votre domicile. Cette appréciation résulte essentiellement de l'examen au cas par cas, et sous le contrôle du juge des impôts, des conditions d'exercice de votre activité.

La seconde condition qui doit être satisfaite concerne la justification de la matérialité et de la réalité des frais exposés. Ainsi, vous devez être en mesure de produire toutes pièces justificatives permettant d'attester de la nature et du montant de ces dépenses. À défaut, aucune déduction, même forfaitaire, ne peut être pratiquée (contrairement aux règles applicables pour les salariés).

Rappel : ces dépenses doivent être comptabilisées.

Limite de déduction (BOI-BNC-BASE-40-60-60, § 130 & 170)

La limite de déduction est égale à l'écart existant entre le montant réputé correspondre au coût d'un repas pris à domicile (**4,70 € pour l'année 2016**) (1) et un plafond

au-delà duquel les frais sont présumés présenter un caractère personnel (**18,30 € pour l'année 2016**) (1).

Concrètement, cette solution revient à admettre la déduction par repas d'un montant maximal égal à **13,60 € pour l'année 2016** (1).

Exemple 1 : coût du repas < plafond de déduction

Vous avez réglé 15,50 € pour un repas pris sur votre lieu de travail. Vous pouvez déduire :

$$15,50 \text{ €} - 4,70 \text{ €} = 10,80 \text{ €}$$

$$\Rightarrow \text{à réintégrer ligne 36 : } 15,50 \text{ €} - 10,80 \text{ €} = 4,70 \text{ €}$$

Exemple 2 : coût du repas > plafond de déduction

Vous avez payé 30 € un repas sur votre lieu d'activité. Vous pouvez déduire :

$$18,30 \text{ €} - 4,70 \text{ €} = 13,60 \text{ € (soit le maximum)}$$

$$\Rightarrow \text{à réintégrer ligne 36 : } 30 \text{ €} - 13,60 \text{ €} = 16,40 \text{ €}$$

Coût du repas (année 2016)	Part déductible du repas (année 2016)
< 18,30 €	(Prix du repas) - (4,70 €)
> 18,30 €	13,60 €

(1) 4,75 € et 18,40 €, soit 13,65 € maxi pour 2017

CHARGES SOCIALES PERSONNELLES : dont obligatoires (BT), dont facultatives (BU) (ligne 25)

363 Vous devez ventiler vos charges sociales comme suit :

- case **BT** : charges sociales obligatoires
 - case **BU** : charges sociales facultatives
- et porter le total à la case **BK**

Les cotisations versées au titre des régimes obligatoires de base ou complémentaires sont déductibles sans limitation du revenu professionnel, alors que celles versées au titre des régimes facultatifs ou des contrats de groupe sont déductibles sous certaines limites proportionnelles aux revenus.

Cotisations déductibles sans limitation

(art. 154 bis du CGI ; BOI-BNC-BASE-40-60-50-20)

Sont déductibles sans limitation les cotisations versées aux régimes obligatoires de base et complémentaires :

- ◆ d'assurance maladie et maternité
- ◆ d'allocations familiales (hors CSG/CRDS non déd. - cf n° 336)
- ◆ d'assurance invalidité-décès
- ◆ et d'assurance vieillesse

À noter ➔ Les cotisations d'assurance vieillesse et d'invalidité-décès versées à titre obligatoire par le **conjoint collaborateur** sont également déductibles ainsi que les rachats de cotisations. (BOI-BNC-BASE-40-60-50-20, n° 40 et 60)

➔ Les **rachats de cotisations** de retraite pour périodes d'étude et années incomplètement validées sont également déductibles

sans limitation. L'administration admet également cette solution à tous les rachats réalisés dans le cadre d'un régime obligatoire. (BOI-BNC-BASE-40-60-50-20, n°50)

➔ Pour les rachats de cotisations de retraite effectués après la cessation d'activité, voir n° 4372

Cotisations dont la déduction est plafonnée

(art. 154 bis du CGI ; BOI-BNC-BASE-40-60-50-20)

3633 Sont déductibles dans la limite des plafonds spécifiques mentionnés ci-après les cotisations et primes versées :

❖ à des **régimes facultatifs** d'assurance vieillesse, de prévoyance complémentaire ou de perte d'emploi subie, dans le cadre de contrats d'assurance-groupe (contrats "Madelin")

❖ aux régimes facultatifs mis en place par les organismes de sécurité sociale

❖ aux régimes obligatoires complémentaires d'assurance vieillesse, pour la part de ces cotisations excédant la cotisation minimale obligatoire. Cette règle vise en particulier les régimes d'assurance vieillesse complémentaires obligatoires dans lesquels les cotisants peuvent opter pour des niveaux différents de cotisation (par exemple : notaires et vétérinaires).

À noter : ➔ Sont également soumis au plafonnement les **rachats de cotisations** effectués dans le cadre d'un contrat d'assurance-groupe au titre des années comprises entre la date d'affiliation au régime de base obligatoire d'assurance vieillesse et la date d'adhésion au contrat d'assurance-groupe garantissant un revenu viager (complément de retraite).

➔ La déduction des cotisations afférentes à un contrat couvrant les risques maladie-maternité du **conjoint** ou des **enfants** est également admise, dans les mêmes limites, à condition toutefois qu'ils figurent en qualité d'ayants-droit sur la carte d'assuré social du travailleur non salarié. Il en va de même s'agissant des concubins ou des partenaires liés par un Pacs (BOI-BIC-CHG-40-50-40-10-20141027, § 30)

➔ Ne peuvent ouvrir droit à la déduction fiscale les contrats qui couvrent les nouvelles franchises médicales instituées par la loi de financement de la Sécurité sociale pour 2008. (LFR 2007, art. 45 quater)

➔ Sont également considérées comme des cotisations de

prévoyance complémentaire, déductibles dans les conditions et limites légales, les cotisations destinées à garantir le **risque de dépendance*** par le versement d'une rente, la majoration de la rente de base ou complémentaire de retraite, ou bien encore le paiement de prestations en nature s'ajoutant à celles d'un régime obligatoire, tel le remboursement d'un service d'aide à domicile.

* La dépendance se caractérise par l'impossibilité d'accomplir seul les actes de la vie quotidienne. (BOI 5 G-3-08)

Base de calcul des limites

Le bénéfice à prendre en compte pour l'appréciation des limites de déduction s'entend du bénéfice fiscal :

- avant déduction des cotisations versées aux régimes facultatifs;

- avant application des exonérations prévues aux art. 44 sexies à 44 decies du CGI (ZRR, ZFU,...);

En revanche, il n'est pas tenu compte des plus-values et moins-values professionnelles à long terme.

Limites de déduction

De manière spécifique à chaque régime, il existe, d'une part, un plafond de déduction fixé en pourcentage du bénéfice imposable et, d'autre part, un plancher de déduction fixé en pourcentage du plafond de la sécurité sociale. Les tableaux ci-après font apparaître pour chaque catégorie de cotisation les limites minimales et maximales applicables pour la détermination des déductions admises au titre des cotisations versées.

➔ **A noter : en cas de cessation d'activité en cours d'année ou de période d'activité inférieure à 12 mois, les limites sont réduites prorata temporis.**

Justification du paiement des cotisations obligatoires

3635 Dès lors que la validité des contrats d'assurance de groupe (Madelin) est subordonnée à la condition que le souscripteur soit à jour du paiement de ses cotisations obligatoires (retraite et maladie), l'administration considère que la déduction des cotisations versées à titre facultatif suppose le respect de cette condition.

(BOI-BNC-BASE-40-60-50-10, n° 480; DC-VIII, n° 15560s)

Cotisations facultatives d'assurance vieillesse	
Niveau de bénéfice en 2016	Limite de déduction en 2016 (1)
Inférieur à une fois le plafond annuel de la sécurité sociale bénéfice < 38 616 €	10 % du plafond annuel de la séc. sociale (plancher de déduction) 38 616 x 10 % = 3 862 €
Compris entre 1 fois et 8 fois le plafond annuel de la séc. sociale 38 616 € < bénéfice < 308 928 €	Plancher de déduction + 25 % du bénéfice imposable diminué du plafond annuel de la sécurité sociale 3 862 € + [25 % x (bénéfice - 38 616 €)]
Au-delà de 8 fois le plafond annuel de la sécurité sociale bénéfice > 308 928 €	Plancher de déduction + (25 % de 7 fois le plafond annuel SS) 3 862 + (25 % x 270 312) = 71 440 €

(1) Il est rappelé que l'abondement versé à votre profit ou celui de votre conjoint sur le plan d'épargne pour la retraite collectif (PERCO) et exonéré de l'impôt sur le revenu, vient en diminution de la limite de déduction

Exemple : Soit un professionnel ayant souscrit un contrat d'assurance groupe au titre de l'assurance vieillesse.

Plafond annuel de la sécurité sociale en 2016 = 38 616 €.

Huit fois le plafond annuel 2016 = 308 928 €

	Cas n° 1	Cas n° 2	Cas n° 3	Cas n° 4
Cotisations versées en 2016	2 500	4 000	24 000	75 000
Bénéfice imposable avant déduction des cotisations versées en 2016	- 3 000	25 000	150 000	320 000
Plafond de déduction	3 862	3 862	31 708	71 440
Cotisations déductibles	2.500	3 862	24 000	71 440

Cas n° 1 et 2 : le bénéfice imposable étant inférieur au plafond annuel de la sécurité sociale en 2016, les cotisations sont déductibles à hauteur du plancher de déduction, soit 3 862 € en 2016 (38 616 x 10 %).

Cas n° 3 : le bénéfice étant compris entre une fois et huit fois le plafond annuel de la sécurité sociale, les cotisations sont déductibles à hauteur de 31 708 € [3 862 + 25 % (150 000 - 38 616)].

Cas n° 4 : le bénéfice imposable étant supérieur à huit fois le plafond annuel de la sécurité sociale, le plafond maximum de déduction, soit 71 440 € en 2016 [3 862 + 25 % (7 x 38 616)], est opérant.

Cotisations facultatives de prévoyance complémentaire

Plancher de déduction en 2016	Plafond du droit à déduction en 2016
7 % du plafond annuel de la sécurité sociale 38 616 x 7 % = 2 703 €	somme égale à 3,75 % du bénéfice imposable + 7 % du plafond annuel de la sécurité sociale, sans que le total puisse excéder 3 % de 8 fois le plafond de la sécurité sociale (bénéfice x 3,75 %) + 2 703 €, sans excéder 9 268 €

Exemples : Soit un professionnel ayant souscrit un contrat d'assurance groupe au titre de la prévoyance complémentaire :

	Cas n° 1	Cas n° 2	Cas n° 3	Cas n° 4	Cas n° 5
Cotisations versées en 2016	1 600	2 800	3 050	6 000	10 000
Bénéfice imposable avant déduction des cotisations versées en 2016	- 3 000	- 3 000	60 000	60 000	180 000
Plafond de déduction	2 703	2 703	4 953	4 953	9 268
Cotisations déductibles	1 600	2 703	3 050	4 953	9 268

Cas n° 1 : le résultat de l'année 2016 étant déficitaire, le plancher théorique de déduction au titre de 2016 est égal à 2 703 € (38 616 x 7 %). Les cotisations effectivement versées en 2016, soit 1 600 €, étant inférieures à ce montant, celles-ci sont donc intégralement déductibles.

Cas n° 2 : le résultat de l'année 2016 étant déficitaire, le plancher de déduction au titre de 2016, soit 2 703 €, est applicable. Les cotisations versées en 2016 étant supérieures à cette limite de déduction, elles ne sont déductibles qu'à hauteur de celle-ci, soit 2 703 €.

Cas n° 3 : Les cotisations versées, soit 3 050 € sont intégralement déductibles dans la mesure où elles sont inférieures à la limite égale à la somme de 3,75 % du bénéfice imposable et 7 % du plafond de la sécurité sociale, soit ici 4 953 € [(60.000 x 3,75 %) + 2 703].

Cas n° 4 : Les cotisations versées sont déductibles à hauteur de la limite égale à la somme de 3,75 % du bénéfice imposable et 7 % du plafond de la sécurité sociale, soit ici 4 953 € [(60.000 x 3,75 %) + 2 703].

Cas n° 5 : La limite égale à la somme de 3,75 % du bénéfice imposable et 7 % du plafond de la sécurité sociale (9 453 €) étant supérieure au plafond maximum de 3 % de huit fois le plafond annuel moyen de la sécurité sociale, soit 9 268 € (38 616 x 8 x 3 %), ce dernier s'applique.

Cotisations facultatives au titre de la perte d'emploi subie

Plancher de déduction en 2016	Plafond du droit à déduction en 2016
2,5 % du plafond annuel de la sécurité sociale 38 616 x 2,5 % = 965 €	1,875 % du bénéfice imposable retenu dans la limite de 8 fois le plafond annuel de la sécurité sociale (bénéfice x 1,875 %), dans la limite de 5 792 € (38 616 x 8 x 1,875 %)

Exemple : Un professionnel libéral a souscrit un contrat d'assurance groupe au titre de la perte d'emploi subie.

	Cas n° 1	Cas n° 2	Cas n° 3
Cotisations versées en 2016	600	1 500	6 500
Bénéfice imposable avant déduction des cotisations versées en 2016	- 500	60 000	320 000
Limite de déduction	965	1 125	5 792
Cotisations déductibles	600	1 125	5 792

Cas n° 1 : le résultat de l'année 2016 étant déficitaire, le plancher de déduction au titre de 2016, soit 965 € (38 616 x 2,5 %), s'applique. Les cotisations versées en 2016 sont donc intégralement déductibles.

Cas n° 2 : les cotisations versées sont déductibles à hauteur de la limite de 1,875 % du bénéfice imposable, soit 1 125 € (60 000 x 1,875 %).

Cas n° 3 : les cotisations versées sont déductibles à hauteur du plafond maximum de déduction, soit 5 792 € (308 928 x 1,875 %), dès lors que le bénéfice imposable, avant déduction des cotisations versées, est supérieur à huit fois le plafond annuel de la sécurité sociale.

NB : Il est précisé que les cotisations excédant les limites de déduction, et donc non déductibles du bénéfice professionnel, ne sont pas déductibles du revenu global, et notamment dans le cadre des plans d'épargne retraite populaire.

Précisions :

- lorsque l'activité est exercée dans le cadre d'une société de personnes, les limites de déduction des cotisations sont appréciées distinctement pour chaque associé.
- pour apprécier si ces limites spécifiques sont ou non dépassées, il convient de prendre en compte les cotisations facultatives versées au titre de la garantie concernée par le professionnel et celles versées, le cas échéant, par son conjoint collaborateur, y compris les rachats de cotisation.
- les déductions pratiquées sont prises en compte pour le calcul du plafond de déduction de l'épargne retraite (PERP) du revenu global.

REMARQUES

➡ Justificatif

Les primes ou cotisations ne peuvent être déduites que si elles sont dûment justifiées. À cet égard, les organismes de retraite ou d'assurance doivent établir une attestation qui permet de justifier du paiement et de la déductibilité des primes ou cotisations.

➡ cotisations facultatives versées à l'assurance volontaire contre les accidents du travail et les maladies professionnelles

Bien que ces cotisations ne soient pas expressément mentionnées par les dispositions de l'article 154 bis, I du CGI, l'administration admet d'appliquer à ces cotisations le même régime fiscal que les cotisations sociales obligatoires. Par suite, les cotisations versées en application de l'article L 743-1 du CSS sont intégralement admises en déduction des BIC et des BNC (Rép. Cardo, AN 16 janvier 2007 p. 551, n° 10540; BF 6/07)

364 ➡ Imposition des prestations servies

L'article 24 de la loi «Madelin» pose expressément le principe de l'imposition des prestations servies :

- dans la catégorie des pensions et rentes viagères en ce qui concerne les prestations d'assurance vieillesse;
- dans la catégorie des BNC pour les indemnités versées au titre de la prévoyance complémentaire qui revêtent le caractère de revenus de remplacement (1) si l'activité se poursuit ou dans celle des pensions et rentes viagères en cas de cessation de l'activité (2);
- dans la catégorie des pensions et rentes viagères pour les prestations servies en cas de perte d'emploi subie.

Précisions : - la circonstance que la déduction des cotisations ait été plafonnée reste sans incidence sur le caractère imposable des prestations et rentes servies. L'imposition de ces prestations est également indépendante du fait que les cotisations versées au titre de ces contrats ou régimes aient été effectivement déduites du bénéfice imposable. (rép. Deprez n° 31964, AN 6.5.96; BOI-RSA-PENS-10-20-20, § 160)

- les allocations, rentes et indemnités servies dans le cadre des régimes obligatoires au titre du décès, de l'invalidité, de la retraite ainsi que les indemnités de chômage sont imposées dans la catégorie des retraites, pensions et rentes viagères.

(1) par exemple des indemnités journalières versées en cas d'arrêt de travail consécutif à une maladie ou à une maternité.

(2) en revanche, les prestations en nature, telles que les compléments de remboursement d'honoraires, de médicaments ou de prothèses dentaires sont exonérées.

➡ Cotisations sociales des pluri-actifs : voir n° 3335

REMARQUES SUR LA CSG ET LA CRDS

- 365 Sur les 8 % de CSG-CRDS payés en 2016, 2,9 % ne sont pas déductibles. S'ils sont inclus dans vos charges sociales personnelles, il convient de les réintégrer (voir n° 336 et n° 382).

FRAIS DE RÉCEPTION, DE REPRÉSENTATION ET DE CONGRÈS (ligne 26)

- 366 Ces frais ne sont déductibles que dans la mesure où ils ont un rapport direct et certain avec la profession exercée et où leur montant est effectivement justifié.

Entrent dans cette catégorie les frais de restaurant correspondant à des repas d'affaires ou pris dans le cadre de voyages professionnels (congrès, séminaires,...). cf n° 362

Les dépenses occasionnées par les repas d'affaires organisés à domicile ne sont admises en déduction que si le professionnel s'est constitué des moyens de preuve par pièces justificatives (CAA Paris, 31.3.92, n° 785).

Les frais exposés par un comptable à l'occasion de son mariage ne constituent pas des dépenses nécessaires à l'exercice de la profession même si la plupart des invités sont des clients (CAA Paris, 6.2.92, n° 1201).

Les frais relatifs aux faire-part de mariage de la fille d'un avoué ne peuvent être considérés comme des dépenses nécessitées par l'exercice de la profession de l'intéressé même si un nombre important de faire-part a été adressé à des relations professionnelles (CE 30.12.96, n° 81518).

De même, les dépenses à caractère personnel ou somptuaire exposées à l'occasion de congrès ainsi que les frais de voyage et de séjour du conjoint ne sont pas déductibles. (BOI-BNC-BASE-40-60-60, n° 10)

FOURNITURES DE BUREAU, FRAIS DE DOCUMENTATION, DE CORRESPONDANCE ET DE TÉLÉPHONE (ligne 27)

- 367 Il s'agit :

- des fournitures de bureau (enveloppes, papier,...);
- des frais de documentation (ouvrages professionnels, abonnements à des publications professionnelles)

En ce qui concerne les encyclopédies et les frais de mise à jour, voir n° 113.

- des frais de PTT (abonnement et communications téléphoniques, affranchissement du courrier).

FRAIS D'ACTES ET DE CONTENTIEUX (ligne 28)

- 368 Sont à mentionner ici, notamment, les frais de greffe, d'enregistrement d'actes (1) et de contentieux payés dans le cadre de l'exercice de votre profession.

Toutefois, les frais supportés par un contribuable pour assurer sa défense dans une instance pénale constituent des dépenses personnelles non déductibles, même si les poursuites sont motivées par des faits touchant à l'activité professionnelle et qu'une condamnation peut avoir des conséquences graves sur la poursuite de cette activité (CE 24-2-82, n° 18656).

En revanche, les frais de procès civils (action pour atteinte à l'honorabilité,...) peuvent être admis en déduction dès l'instant où ils sont indispensables à la sauvegarde de l'activité professionnelle (C.E.5.7.44, n° 69320).

(1) Pour les droits de mutation à titre gratuit, voir n° 385.

COTISATIONS SYNDICALES ET PROFESSIONNELLES (ligne 29)

369 Il s'agit des cotisations versées à des syndicats ou à des ordres professionnels.

Peuvent également être déductibles les dépenses supportées dans le cadre d'activités au sein d'organismes syndicaux ou professionnels dès lors qu'elles sont justifiées et ne présentent pas un caractère excessif. Il incombe au professionnel de prouver que les dépenses exposées présentent un tel caractère. (CE 6-11-91, n° 68393; RJF 12/91).

Les allocations pour frais et les remboursements de frais éventuellement perçus des syndicats ou organismes professionnels doivent être compris dans le total des recettes retenues pour la détermination du bénéfice professionnel de l'intéressé. (Rép. Maujoüan du Gasset, JO AN 12/12/93 et CE 2/10/91, n° 80880)

AUTRES FRAIS DIVERS DE GESTION (ligne 30)

370 Cette catégorie de dépenses regroupe notamment :

◆ les frais de formation professionnelle de l'exploitant, du conjoint collaborateur et des salariés;

Les frais de formation professionnelle ne sont déductibles que s'ils ont un lien direct avec votre profession ou s'ils sont susceptibles de vous conférer des avantages notoires pour l'exercice ou le développement de votre activité professionnelle. (Réponse Hubert, JO 25.1.1993)

Il n'existe pas de liste exhaustive des formations dont les frais peuvent être admis en déduction puisque, par principe, toute dépense attachée à la formation professionnelle répondant aux conditions citées au § précédent peut bénéficier de la déduction. Sont notamment admis en déduction :

- les frais d'études, qu'il s'agisse de frais inhérents à des cours ou à des stages de perfectionnement ou encore des frais liés à une inscription en faculté, sous réserve que la possession du diplôme préparé assure à l'intéressé des avantages professionnels en rapport direct avec l'activité exercée.
- les dépenses engagées par des médecins dans un but de perfectionnement professionnel et liées à l'acquisition d'une spécialisation médicale. (Rép. Grommerch n° 95868, JO AN 22-3-11 quest. p. 2826)

À noter : vous pouvez bénéficier d'un crédit d'impôt au titre des dépenses engagées pour votre propre formation. Voir n° 3981

◆ L'engagement de frais de reconversion professionnelle ne peut se concevoir que dans la perspective d'un changement d'activité ; la déduction de ces frais ne peut donc en principe être admise. Il existe toutefois une exception pour les sportifs. Ces derniers sont effectivement autorisés à déduire de telles dépenses. (BOI-BNC-BASE-40-60-60, n° 240 à 280 ; BNC-II-15290 et 15395)

◆ les frais supportés par un masseur-kinésithérapeute pour l'achat de journaux et revues, de plantes et fleurs destinés à l'agrément des patients en salle d'attente sont déductibles si ces derniers sont utilisés dans son Cabinet (CAA Lyon, 22-6-95, n° 94-1430; RJF 12/95);

En revanche, L'administration a indiqué que l'achat d'œuvres d'art destinées à la décoration d'un cabinet médical n'ouvre pas droit à déduction.

◆ les frais de blanchissage (BNC-BASE-40-60-30, n° 360)

Pour les dépenses afférentes aux travaux de blanchissage du **linge spécifiquement professionnel** effectués à domicile, l'administration admet qu'elles peuvent être évaluées par référence au tarif pratiqué par les blanchisseurs, à la condition que vous conserviez trace des calculs effectués par une mention mensuelle dans le livre-journal (exemple : serviettes à€).

NB 1 : les frais de blanchissage ne peuvent être déduits pour leur montant réel par les médecins qui ont opté pour la déduction forfaitaire de 2 %. (cf n° 390)

NB 2 : la déduction est également possible au poste «Entretien», ligne 17.

◆ les frais de publicité, ainsi que les cadeaux

Les professionnels assujettis à la TVA peuvent récupérer la TVA sur les cadeaux lorsque leur valeur unitaire ne dépasse pas 65 € TTC par objet, par an et pour un même bénéficiaire. (BOI-TVA-DED-30-30-50, n° 90)

◆ Achats de vêtements de travail

Les dépenses vestimentaires ne sont déductibles que dans la mesure où elles correspondent à l'acquisition de vêtements spéciaux. Il en est ainsi de la robe portée par les avocats. Aucune déduction ne saurait en revanche être admise lorsque les vêtements ne se distinguent pas de ceux portés dans les circonstances courantes de la vie. (Rép. Trégouët, JO du Sénat 23.10.03; BOI-BNC-BASE-40-60-60, n° 310 et 320)

Les dépenses vestimentaires (vêtements, chaussures), de coiffure, d'esthétique et de blanchissage exposées par une contribuable exerçant l'activité d'attaché de presse et de conseil en communication ne constituent des dépenses nécessitées par l'exercice de la profession que si l'intéressée établit que les frais engagés excèdent

ceux correspondant normalement au niveau de ses revenus. (CE 4 août 2006, n° 283424; BF 11/06; BNC-II-15940)

◆ **Les frais de prothèses dentaires ou auditives** exposés par des professionnels en contact direct et permanent avec le public peuvent être déduits de leurs bénéfices imposables à hauteur de la moitié du montant restant à leur charge.

Les titulaires de BNC (BIC ou de BA) peuvent désormais comme les salariés, déduire la moitié des dépenses liées à l'acquisition de prothèses dentaires ou auditives qui reste définitivement à leur charge après remboursement par la sécurité sociale, par une mutuelle ou par tout autre organisme de prévoyance, sous réserve que ces dépenses soient :

- indispensables pour remédier à un grave handicap qui, non corrigé, interdirait à la personne qui en est atteinte l'exercice d'une activité professionnelle ;
- engagées dans des situations très exceptionnelles, pour tenir compte des conditions d'emploi imposées aux professionnels dont les fonctions exigent un contact direct et permanent avec le public.

Réponse Dumont, JO AN du 14 novembre 2006, p. 11873

◆ **les frais de collecte et d'élimination des déchets infectieux** (les « piquants-coupants »)

Toutefois, lorsqu'ils ont pour objet l'acquisition de matériels destinés à l'élimination des déchets, ils doivent faire l'objet d'une déduction échelonnée sous forme d'amortissement. (Rép. Bonnacarrère, AN 10.2.97; BF 3/97)

◆ **les dons et subventions**

En principe, ne sont déductibles que les dons et subventions versés dans l'intérêt direct de l'activité. Ceux consentis dans l'intérêt du personnel entrent dans cette catégorie. (BOI-BNC-BASE-40-60-10 n° 240 et 250)

Les dons aux œuvres et aux organismes d'intérêt général ne sont pas déductibles du bénéfice imposable mais ouvrent droit à une réduction d'impôt égale à 60 % des versements réalisés dans la limite de 5 pour mille des recettes réalisées. (art. 238 bis du CGI ; BNC-II-16130)

Si ces dépenses ont été portées ici, il convient de les réintégrer ligne 36 et de porter le montant plafonné au cadre 8, case GO, de l'annexe 2035 B. **Voir n° 3988**

◆ **les dépenses d'acquisition d'œuvres originales d'artistes vivants** (pour les sociétés imposées à l'IS)

Pour bénéficier de la déduction prévue à l'article 238 bis AB du CGI, l'entreprise doit notamment inscrire à un compte de réserve spéciale au passif du bilan une somme égale à la déduction opérée. Cette affectation permet de réintégrer les sommes déduites au résultat imposable en cas de changement d'affectation ou de cession de l'œuvre ou de l'instrument ou de prélèvement sur le compte de réserve. Les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des béné-

fices non commerciaux, qui sur le plan juridique n'ont pas la faculté de créer au passif de leur bilan un compte de réserve spéciale, ne peuvent satisfaire à la condition légale précitée : aucune réintégration ne pourrait dès lors être pratiquée dans les cas prévus par la loi au-delà de la prescription triennale. Ces entreprises sont donc exclues de ce dispositif. (Rép. Foulon : AN 10 mars 2015 p. 1719 n° 36875 et p. 1723 n° 74082; BF 5/15, inf. 412; IS-IX-14715)

◆ **les dépenses de recherche et d'informatique**

Pour les dépenses de fonctionnement exposées dans des opérations de recherche scientifique ou technique ou de conception de logiciels, les dispositions de l'article 236 du CGI vous ouvrent une double possibilité :

- soit déduire immédiatement ces dépenses des résultats de l'année au cours de laquelle elles ont été exposées;
- soit les immobiliser, auquel cas elles doivent figurer sur le tableau des immobilisations et être amorties selon le mode linéaire dans un délai maximal de cinq ans ou, à titre exceptionnel et pour des projets particuliers, sur une période plus longue qui n'excède pas la durée d'utilisation de ces actifs.

La décision à prendre, projet par projet, entraîne, si l'on choisit la seconde méthode, l'immobilisation de l'ensemble des dépenses (autres que les frais financiers) se rapportant au projet considéré. L'amortissement des dépenses doit être pratiqué dès l'année au cours de laquelle elles ont été immobilisées, sans attendre que le projet de recherche ou le sujet de développement soit arrivé à son terme. En cas d'échec du projet, les frais correspondants immobilisés doivent immédiatement être amortis en totalité.

FRAIS FINANCIERS (ligne 31)

371 ils comprennent :

◆ **les intérêts des emprunts contractés** pour l'acquisition, la construction, la réparation ou l'amélioration des divers éléments affectés à votre activité, par nature ou par inscription au registre des immobilisations (locaux, matériels, outillages professionnels);

Lorsqu'un emprunt est contracté pour le financement d'un **immeuble à usage mixte** (professionnel et d'habitation), les intérêts sont déductibles au prorata de la part du prix de revient des locaux professionnels dans le coût de construction total de l'immeuble (CE 22-3-85, n° 34403). Toutefois, la totalité des intérêts peut être déductible si l'emprunt est affecté, par décision de l'intéressé et selon les termes de la convention passée avec le prêteur, à l'acquisition de la partie professionnelle de l'immeuble, la partie privée étant financée par un apport personnel. (CAA Nancy 18-12-90, n° 1489; BF 6-91 et CAA Paris 27-06-91, n° 1356; BF 10-91 et CE 4-11-92, n° 81658).

Lorsqu'un emprunt est contracté pour le financement d'un **immeuble en cours de construction**, les intérêts

sont déductibles sous réserve que le contribuable inscrive sur le registre des immobilisations le prix de revient de l'immeuble au 31 décembre de chaque année écoulée entre le début des travaux et la date de mise en service des locaux et prenne en outre l'engagement d'affecter ce local, dès l'achèvement de la construction, à l'exercice de sa profession non commerciale. L'engagement d'affectation à usage professionnel, rédigé sur papier libre, doit être joint à la déclaration des bénéfices n° 2035, de la première année au titre de laquelle les intérêts d'emprunt afférents à l'immeuble en cours de construction ont été portés en charge. (rép. Lequiller, AN 16.8.99; BOI 5 G-7-99)

◆ les intérêts des emprunts contractés pour l'acquisition d'une clientèle ou d'un office;

3712 ◆ les intérêts des emprunts contractés pour l'acquisition de parts d'une société de personnes (SCP ou autre) ou d'une SCM.

Lorsque la société concernée établit elle-même une déclaration 2035, les intérêts afférents à un emprunt contracté par l'un des associés pour dépenses de parts de cette société ne doivent pas être déclarés sur la 2035 de cette société, mais, sur la déclaration n° 2042 propre à cet associé. **Voir également n° 3715**

Lorsqu'un associé d'une société de personnes contracte un emprunt pour financer l'acquisition de ses parts et la souscription de deux contrats d'assurance-vie destinés à garantir le remboursement du prêt, il ne peut déduire de sa quote-part de bénéfice que les intérêts afférents à l'emprunt affecté à l'acquisition de ses parts. Constitue en revanche une dépense personnelle la fraction des intérêts afférents à la partie du prêt destinée à financer la souscription des contrats d'assurance-vie dès lors que cette souscription n'était pas une condition d'obtention du prêt imposée par le prêteur. (CAA Bordeaux 25 mars 2008, n° 06-826 ; BF 37-08)

◆ les intérêts d'emprunts souscrits pour l'acquisition de parts de sociétés de capitaux gérant une clinique lorsque ces parts sont affectées à l'exercice de la profession (par inscription sur le registre des immobilisations) par nature ou par choix. (CE 21.4.89, n° 60502; BNC II-3350)

◆ les intérêts d'un emprunt contracté pour financer une installation professionnelle même si les prélèvements ultérieurs rendent négatif le compte d'exploitation pendant plusieurs mois, dès lors que l'administration n'établit pas que l'emprunt ait été contracté en raison de dépenses personnelles excessives, sans intérêt pour le Cabinet et financées par la trésorerie de celui-ci ou qu'il ait dû être prolongé en raison de telles dépenses. (CE 30.11.92, n° 79445, Chavagnac)

◆ les intérêts d'un emprunt contracté dans le cadre de l'activité non commerciale pour rembourser un emprunt initial ou s'y substituer (Rép. Legras et Trémège 20-7-87).

◆ la part des agios bancaires se rattachant à l'exercice de votre activité. Lorsque le paiement des agios revêt le caractère d'une dépense mixte (découvert nécessité à la fois par le paiement de vos dépenses professionnelles et par vos prélèvements personnels, il vous appartient de déterminer, sous le contrôle de l'administration, la part des agios se rattachant effectivement à l'exercice de votre activité. (réponse SLF du 25-10-86)

Il appartient au professionnel de justifier que les dépenses qui sont à l'origine d'un découvert bancaire ont un objet professionnel. (CE 28.7.00, n° 185432; RDF 3-01)

Les frais financiers afférents à des découverts bancaires supportés par un architecte exerçant son activité à titre libéral ne sont admis en déduction des résultats imposables que pour la part imputable aux longs délais de paiement des honoraires facturés à ses clients, à l'exclusion de celle résultant de ses prélèvements personnels. L'administration peut donc valablement réintégrer ces frais financiers dans la proportion de l'excédent des prélèvements effectués à des fins personnelles par rapport aux bénéfices réalisés par le Cabinet. (CE 30.11.98, n° 183727, RJF 1/99)

Le Conseil d'Etat a retenu une solution contraire en jugeant qu'un contribuable ne peut déduire de ses BNC les frais financiers correspondant au solde débiteur des comptes bancaires affectés à sa profession dès lors qu'il n'établit pas leur caractère professionnel en se bornant à faire valoir qu'il existe un important décalage entre la date des prestations (d'entraîneur de chevaux de course) et l'encaissement des recettes correspondantes. (CE 18 février 2004, BNC-II-17615)

3715 Ne sont pas déductibles :

- les frais financiers afférents à des emprunts souscrits par une société de fait, pour permettre aux associés de rembourser ceux qu'ils ont eux-mêmes contractés pour l'acquisition de leurs parts sociales. Il ne peuvent être déduits ni du résultat de la société, ni de la quote-part de bénéfice imposable entre les mains des associés en application de l'article 151 nonies du CGI. (TA Paris, 23-5-2007, n° 01-18994 ; DC-V-1540))

- les intérêts d'un emprunt professionnel au-delà de son terme initial, dès lors que sa prorogation n'est pas rendue nécessaire par l'exercice de la profession (CE 17.4.92, n° 93837);

- les frais d'acquisition des titres de SEL (sociétés d'exercice libéral) (Rép. Cornu, AN 11.10.93).

- ni les intérêts alloués au capital engagé, ni les intérêts attribués au compte courant de l'exploitant. (BOI-BNC-BASE-40-60-70 n° 1 à 20; BNC-II-17505)

PERTES DIVERSES (ligne 32)

372 Le détail de ce poste doit être joint à la déclaration 2035 à l'aide de l'extension à l'annexe 2035 A "Pertes diverses".

Sous cette rubrique doivent figurer les frais n'entrant dans aucune des catégories ci-dessus définies (pertes financières, exceptionnelles...).

Pour être déductibles, ces pertes doivent résulter d'un risque lié à l'exercice normal de la profession. **Constituent ainsi, par exemple, des dépenses déductibles :**

◆ les détournements de recettes ou de fonds en dépôt commis par les employés, sous réserve toutefois qu'ils n'aient pas été facilités par la carence de l'employeur (CE 5-10-2007, n° 291049, BF 12/07). Les indemnités d'assurances éventuellement perçues à cette occasion constituent alors une recette imposable.

◆ les sommes versées par une SCP à une organisation professionnelle afin de la rembourser des indemnités qu'elle avait dû verser aux clients de cette société victimes des agissements frauduleux non décelables perpétrés par un ancien associé (CAA Nantes 3 décembre 2007 n° 06-2108; BF 6/08);

◆ les sommes reversées par les médecins conventionnés en cas de non respect de l'objectif d'évolution des dépenses médicales (JO du 20-12-96, p. 18821; BNC IV-17010);

◆ l'indemnité qu'un chirurgien-dentiste a été condamné à verser à un confrère pour inexécution de contrat prévoyant l'acquisition du cabinet et la clientèle de ce confrère. (CE 19.2.03, n° 232573; BNC II-11920)

◆ les pertes résultant du non-recouvrement de quittances par les agents d'assurances, sous certaines conditions.

Cette mesure de tempérament est subordonnée par l'administration à la condition que les quittances qu'ils parviennent ensuite à recouvrer soient réintégrées dans leurs recettes imposables ultérieures 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 n° 490 à 510 ; BNC II-18440; MPPL, n° 2736)

À noter que le Conseil d'Etat n'a pas admis l'imputation d'une telle perte, en l'absence de tout décaissement (CE 30-10-95, n° 132617, RJF 12/95 n° 1383), mais la doctrine administrative n'était pas invoquée en l'espèce.

Par contre, ne sont pas déductibles, par exemple :

- la disparition sans contrepartie ou indemnité d'une clientèle créée par le professionnel (CE 27-05-83, n° 33846);

- la perte résultant d'un vol de fonds au cabinet du professionnel, car ne constitue pas une dépense nécessitée par l'exercice de la profession (BNC II -18110);

- les pertes résultant de détournements de fonds commis par un comptable salarié dès lors qu'ils auraient pu être

aisément détectés, notamment par un simple examen des relevés bancaires. (CAA Nancy 11-03-04 ; BNC II-18085)

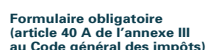
- les pertes issues de détournements de fonds commis par l'épouse d'un graphiste publicitaire, chargée de la gestion comptable de l'entreprise individuelle de son mari, dès lors que ces irrégularités importantes et répétées auraient pu être décelées par les contrôles qui incombaient normalement au dirigeant. (CE 27-4-11, n° 319472, 8^e et 3^e s.-s., Ferrand; BF 7/11 n° 695).

- l'indemnité transactionnelle versée par un notaire à la suite d'une faute professionnelle consistant à ne pas avoir vérifié l'existence d'un mandat, alors même que cette faute ne serait pas intentionnelle. (CAA Bordeaux, 23/04/03, n° 99-1502; RJF 12/03)

- les sommes versées par les médecins dans le cadre d'un contrat d'entraide, également appelé tontine, visant à assurer à chaque confrère la perception d'une indemnité journalière en cas d'inactivité pour cause de maladie ou d'accident. L'administration considère que ces sommes ne peuvent constituer ni des rétrocessions d'honoraires ni des dépenses déductibles car les contrats en cause ne remplissent pas les conditions des contrats d'assurance groupe visés à l'article 154 bis du CGI. En contrepartie, les sommes perçues à ce titre par les médecins malades ou accidentés sont exclues de l'assiette de l'impôt sur le revenu. (cf n° 319) (décision de rescrit n° 2010/15 (FP) du 23-03-2010)

- l'indemnité versée en raison d'une condamnation pour concurrence déloyale. (CAA Bordeaux 1^{er} avril 2014, n° 12BX00880, 3^e ch. : BF 8-9/14, n° 603)

CADRE 4 DÉTERMINATION DU RÉSULTAT



N° 11178 * 19

REVENUS 2016

COMPTE DE RÉSULTAT FISCAL

N° 2035-B SD 2017

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)

11

1^{er} EXEMPLAIRE DESTINÉ À L'ADMINISTRATION

Ce cadre sert à déterminer le bénéfice ou le déficit de l'année.

EXCÉDENT (ligne 34)

380 Est égal au solde positif des recettes (ligne 7) sur le total des dépenses professionnelles (ligne 33).

PLUS-VALUES A COURT TERME (ligne 35)

381 Inscrire ici le solde positif obtenu après compensation entre les plus-values et moins-values à court terme.

L'éventuelle plus-value ou fraction de plus-value exonérée (cf n^{os} 225s et 290) peut :

- soit venir en diminution du montant de la plus-value à court terme porté ici (comme l'indique la notice 2035);
- soit être portée ligne 43 "divers à déduire".

Étalement : vous avez la possibilité de demander l'étalement de l'imposition sur 3 ans. Dans ce cas, seul un tiers de cette plus-value est taxable au titre de l'année N.

La partie de plus-value (soit les 2/3) dont l'imposition est alors différée doit être déduite des résultats de

l'année N à la ligne 43 "divers à déduire", mais elle devra être rapportée aux résultats des deux années suivantes (N+1 et N+2) à la ligne 36 "divers à réintégrer".

Vous pouvez utiliser le tableau d'aide au suivi des plus-values qui figure en dernière page 10 de la notice de la déclaration 2035.

NB : l'étalement d'une plus-value résultant de la perception d'indemnités d'assurances ou de l'expropriation d'immeubles professionnels peut s'effectuer sur 15 ans. (cf n° 235)

DIVERS A RÉINTÉGRER (ligne 36)

382 Nous avons déjà évoqué les éléments à faire figurer sous cette rubrique lors des développements précédents et les avons récapitulés dans le **tableau “OG BNC03”** (voir n° 334).

Pour les réintégrations sur véhicules, voir n° 180

Le détail de ces diverses réintégrations doit être joint à la déclaration à l'aide de l'extension à l'annexe 2035 B "divers à réintégrer" (pour le SIE) et du tableau OG BNC03 (pour l'AGA).

BÉNÉFICE SOCIÉTÉ CIVILE DE MOYENS (ligne 37)

- 383** L'associé d'une société civile de moyens (SCM) portera ici sa part dans les résultats de cette société, si elle est bénéficiaire et à la ligne 44 si elle est déficitaire.

Ce chiffre est identique à celui qui figure au § III de la déclaration n° 2036 souscrite par la société de moyens. (voir n° 425 et n° 428)

INSUFFISANCE (ligne 39)

- 384** Cette ligne n'est à remplir que lorsque les dépenses professionnelles sont supérieures aux recettes.

FRAIS D'ÉTABLISSEMENT (ligne 40)

- 385** Il comprennent les frais exposés lors de votre installation, c'est-à-dire :

- ✓ les frais dits de **premier établissement** (frais de prospection, de recherches, d'études ou de publicité);

Étalement : en principe, ces frais doivent être déduits des bénéfices de l'année au cours de laquelle ils ont été effectivement payés. Toutefois, l'administration admet, sous réserve que vous en fassiez expressément la demande (dans une note jointe à la déclaration), que la déduction de ces frais soit étalée par fractions égales sur l'année de leur paiement et les quatre années suivantes (BOI-BNC-BASE-40-30-20120912).

L'étalement peut être pratiqué sur une durée inférieure mais par fractions égales.

En pratique, vous ne portez alors que le cinquième de ces sommes (ou le quart, ou le tiers,... selon le cas). Vous pouvez également porter sur cette ligne le total de ces frais et en réintégrer les 4/5 (ou les 3/4, ou les 2/3...) à la ligne 36.

- ✓ les **frais d'acquisition des éléments** affectés à l'exercice de votre profession (commissions, honoraires, droits de mutation et d'enregistrement, frais d'insertion);

NB : ces frais peuvent être soit immédiatement déduits soit être incorporés au coût d'acquisition des immobilisations, et le cas échéant faire l'objet d'un amortissement. (BOI-BNC-BASE-40-30, n° 40) cf n° 122 notamment pour les modalités d'exercice de l'option à formuler

- ✓ le cas échéant, les frais de constitution de société (droits d'enregistrement, honoraires, frais d'actes).

- 3855 Remarque** : Lorsque ces frais sont exposés **avant le début de l'activité**, ils donnent naissance, en l'absence de recettes, à un déficit catégoriel imputable sur le revenu global. Ainsi jugé à l'égard des droits d'enregistrement payés par un notaire à l'occasion de l'acquisition de parts d'une société civile professionnelle qui a commencé son activité seulement l'année suivant celle du paiement des droits (CE 18-12-87, n° 69382).

Cette jurisprudence va à l'encontre de la doctrine administrative qui, à propos des frais de déplacement et de séjour engagés par un notaire pour la recherche d'un office a indiqué que tant que l'exercice d'une activité n'est pas effectivement entrepris, le contribuable ne peut pas faire état de dépenses professionnelles (Rép. Delaneau, AN 13.10.80; BNC II 11700)

DOTATION AUX AMORTISSEMENTS (ligne 41)

- 386** Portez ici le montant des amortissements de l'année tel qu'il figure à la colonne 7 du tableau des immobilisations et des amortissements de la page 2 de la déclaration 2035. (cf n° 280)

Le montant des amortissements non déductibles doit faire l'objet d'une réintégration à la ligne 36 "Divers à réintégrer". (cf n°s 180, 332, 334 et 335)

MOINS-VALUES A COURT TERME (ligne 42)

- 388** Inscrivez ici le solde négatif obtenu après compensation entre plus-values et moins-values à court terme subies au cours de l'année. (cf n° 290)

DIVERS A DÉDUIRE (ligne 43)

- 389** Le détail de cette ligne doit être joint à la déclaration 2035, à l'aide de l'extension à l'annexe 2035 B "divers à déduire" (pour le SIE) et du tableau "OG BNC02" (pour l'AGA).

Sont notamment à porter sur cette ligne :

- ✓ les 2/3 des plus-values nettes à court terme pour lesquelles l'étalement est demandé (cf. n° 381);
- ✓ les plus-values ou fractions de plus-values à court terme exonérées (cf n° 225s & 290), si elles figurent ligne 35 (cf n° 381);
- ✓ la quote-part privée des plus-values à court terme, si le total desdites plus-values est porté ligne 35;
- ✓ la quote-part déductible des moins-values à long terme en cas de cessation d'activité (cf n° 221)
- ✓ Les rémunérations perçues par les médecins au titre de la permanence des soins, à hauteur de 60 jours par an. (cf n° 319)

Elles doivent également être reportées **case CI**

- ✓ pour les médecins conventionnés du secteur 1 :
 - la déduction forfaitaire de 2 % pour frais professionnels (voir n° 390);
 - le cas échéant, les abattements du groupe III et 3 % (voir n° 453 & 560)

Ils doivent également être reportés **case CQ** ;

- ✓ l'abattement forfaitaire pour frais de 30 % des redevances (ou du prix de cession) ou le montant des frais réels et justifiés dont peuvent bénéficier certains inventeurs;
- ✓ le bénéfice exonéré ou la fraction de bénéfice exonérée pour les professionnels :
 - qui exercent dans une zone franche urbaine. Il (elle) doit être également reporté(e) dans la **case CS**.

Le bénéfice imposable et sa fraction exonérée sont à ventiler à la rubrique "récapitulation des éléments d'imposition de la page 1 de la déclaration 2035. (voir n° 2652) La fraction exonérée du bénéfice est par ailleurs à reporter sur la déclaration N° 2042 CPRO.

- qui exercent leur activité dans une zone de recherche

et de développement. « Pôle de compétitivité ». Il devra également être reporté **case AX**. (Voir n° 2655)

- qui s'installent dans des zones de revitalisation rurale (article 44 sexies). Il devra également être reporté **case AW** (Voir n° 2651)

- qui bénéficient du statut de jeune entreprise innovante. (Voir n° 2654) Il devra également être reporté **case CU**.

✓ le montant des **abondements** versés par le Cabinet sur un PEE ou un PERCO en faveur des salariés et/ou de l'exploitant, dans la limite, pour chacun des bénéficiaires :

- de 8 % du plafond annuel de la sécurité sociale, soit **3 089 €** pour 2016, pour les versements sur un PEE;
- de 16 % du même plafond, soit **6 179 €** pour 2016, pour les versements sur un ou plusieurs PERCO, sans pouvoir excéder le triple de leur contribution personnelle.

Il doit également être reporté **case CT**

ATTENTION, le versement initial du professionnel fait pour son propre compte n'est pas déductible.

✓ les sommes versées par le Cabinet dans le cadre d'un accord d'**intéressement** à l'exploitant et son conjoint (collaborateur ou associé), dans la limite de la moitié du plafond de la sécurité sociale, soit **19 308 €** en 2016, lorsque ces sommes sont affectées à un PEE, PEI ou PERCO. (BOI-BIC-PTP-20-10 n° 300 ; TS-VII-53280 s.)

✓ le montant de l'abattement de 50 % sur les bénéfices dont peuvent bénéficier les jeunes artistes de la création plastique (Voir n° 2656). Il doit également être reporté **case CO**

✓ pour les contribuables assujettis à la TVA qui sont passés, à compter du 1^{er} janvier N d'une comptabilité "TVA incluse" à une comptabilité hors taxe, la TVA brute sur les recettes de décembre N-1. Corrélativement, la TVA sur les dépenses de décembre N-1 doit être réintégrée (voir n° 334 et 552);

✓ pour les assujettis partiels, les régularisations de taxe en cas de variation entre le prorata provisoire et le prorata définitif de déduction;

✓ les revenus perçus au titre de participations détenues dans une société passible de l'IS inscrites à l'actif professionnel (à l'exclusion des intérêts des créances, dépôts, cautionnements et comptes courants) pour leur montant brut. Les contribuables doivent déclarer ces revenus séparément dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers pour bénéficier, le cas échéant, de l'avoir fiscal ou du crédit d'impôt. Les montants correspondant aux revenus de capitaux mobiliers, à l'avoir fiscal, au crédit d'impôt, doivent être mentionnés en page 1 au cadre "récapitulation des éléments d'imposition de la déclaration 2035 et sont à reporter sur la déclaration 2042 CPRO.

Déduction forfaitaire de 2 % des médecins conventionnés (BOI-BNC-SECT-40-20120912)

390 Les médecins conventionnés du secteur 1 qui appliquent les tarifs conventionnels peuvent, sur option, ne pas comptabiliser certains frais et les déduire sous la forme d'un abattement de 2 % du montant des recettes brutes.

Il s'agit des frais de représentation, réception, prospection, cadeaux professionnels, travaux de recherche, blanchissage et petits déplacements*.

** Les frais de petits déplacements couverts par cette déduction de 2 % sont constitués par les dépenses exposées pour l'usage, à l'intérieur de l'agglomération, d'un moyen de transport autre qu'un véhicule professionnel (taxi, autobus) et par celles liées au stationnement du véhicule professionnel (parcmètres). En revanche, ils ne couvrent pas les frais afférents à l'utilisation du véhicule professionnel qui sont déductibles dans les conditions habituelles.*

ATTENTION, l'abattement de 2 % ne peut se cumuler avec la déduction de frais réels de même nature. En effet, les deux modes de déduction sont exclusifs l'un de l'autre et ne peuvent ni coexister, ni être utilisés successivement au cours d'une même année. Le choix entre l'une ou l'autre méthode doit être opéré en début d'exercice. (BOI-BNC-SECT-40, n° 130)

Vous avez la possibilité d'inscrire les dépenses couvertes par l'évaluation forfaitaire au compte "prélèvements personnels". Cette manière de comptabiliser ces frais qui n'affecte pas le compte de charges, reste donc neutre au regard de la détermination du résultat. En outre, elle permet de démontrer que vous avez entendu vous placer a priori sous ce régime forfaitaire.

A l'inverse, l'inscription de ces frais au compte de charges emporte option pour la déduction de leur montant réel. (BOI-BNC-SECT-40, n° 140)

🔗 **Assiette** : l'abattement de 2 % est calculé sur le montant des recettes brutes. Ces dernières s'entendent y compris les honoraires de dépassement (DE ou DP) auxquels a droit le praticien, avant déduction des honoraires rétrocédés aux remplaçants. L'assiette comprend également les gains divers (correspondant à des revenus d'activité) mais pas les plus-values professionnelles. (BOI-BNC-SECT-40, n° 120)

🔗 **Sociétés de personnes** : la déduction forfaitaire 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. Elle est opérée au niveau de la société. (BOI-BNC-SECT-40, n° 150)

🔗 **Les médecins collaborateurs** peuvent bénéficier de la déduction forfaitaire de 2 % dès lors qu'ils exercent leur activité en toute indépendance et que l'ensemble des conditions prévues pour l'application de cette déduction sont remplies. (Lettre DLF à la conférence des ARAPL, 24-12-11)

🔗 La déduction forfaitaire de 2 % doit être considérée comme représentative de l'ensemble des frais qu'elle est censée couvrir, qu'ils soient supportés par le praticien pour son compte ou pour son personnel salarié. (Lettre DLF 24-12-11)

CADRES 5 & 6 : TVA & CONTRIBUTION ÉCONOMIQUE TERRITORIALE

5	Taxe sur la valeur ajoutée	Montant de la TVA afférente aux recettes brutes :	CX	
		Montant de la TVA afférente aux achats (biens et services autres qu'immobilisations) :	CY	
		- dont montant de la TVA afférente aux honoraires rétrocedés :	CZ	
6	Contribution économique territoriale ⁽²³⁾	Recettes provenant d'activités exonérées à titre permanent :	AU	

392 Cadre 5 - Taxe sur la valeur ajoutée : Les redevables de la taxe sur la valeur ajoutée doivent inscrire ici la T.V.A. afférente :

- aux recettes brutes de l'année : case CX
- aux biens et services autres qu'immobilisations :
 - case CY (totalité);
 - case CZ : TVA sur honoraires rétrocedés

Cadre 6 - Contribution économique territoriale (CET) : est à mentionner case AU le montant des recettes bénéficiant au titre de la contribution économique territoriale des exonérations permanentes prévues à l'article 1460 1° à 9° du CGI : artistes, auteurs, photographes-auteurs (pour leur activité relative à la réalisation de prises de vues et à la cession de leurs œuvres d'art au sens du taux réduit de la TVA) ou de droits patrimoniaux portant sur leurs œuvres photographiques), compositeurs, professeurs, guides de montagne titulaires du brevet d'Etat d'alpinisme, de ski, de parapente et de canyoning, sportifs, sages-femmes, avocats débutants. (BOI-IF-CFE-10-30-10-60; BOI-IF-CFE-10-30-20-10)

CADRE 7 : BARÈME KILOMÉTRIQUE

7 Barèmes kilométriques (évaluation forfaitaire des frais de transport : autos et/ou motos) ^B et ¹² (1) Type : T (véhicule de tourisme) ; M (moto) ; V (vélomoteur, scooter); (2) mettre une croix dans la colonne; (3) indiquer : super, diesel, super sans plomb, GPL.								
Désignation des véhicules :		Puissance fiscale	Barème BNC	Barème BIC		Kilométrage professionnel	Indemnités kilométriques déductibles	Amortissements pratiqués à réintégrer (si véhicules inscrits au registre des immobilisations)
Modèle(s)	Types (1)			(2)	Type de carburant (3)			
- Frais réels non couverts par les barèmes kilométriques →								
Total [A] à reporter ligne 23 de l'annexe 2035 A ; Total [B] à reporter au cadre B de la page 2 de la déclaration 2035							A	B

395 Si vous avez opté pour un des barèmes (BNC, BIC, deux roues), vous devez servir ce cadre 7.

S'agissant du barème BNC, voir n° 361.
 Pour le barème BIC, voir annexe n° 566 et pour le barème "deux roues", n° 567.

Rappel : l'option pour la déduction forfaitaire de frais de véhicules ne dispense pas de l'obligation de justifier du kilométrage parcouru à titre professionnel (cf n°s 358 et suivants).

Crédits et réductions d'impôt

398 La déclaration 2069-RCI-SD regroupe plusieurs crédits d'impôt

Les entreprises qui ont des réductions et crédits d'impôts au titre de l'exercice doivent désormais remplir la déclaration n° 2069-RCI-SD. A compter du 1^{er} janvier 2016, les déclarations spéciales sont supprimées pour les crédits d'impôts suivants :

- crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE);
- crédit d'impôt pour la formation des dirigeants ;
- crédit d'impôt pour l'apprentissage ;
- crédit d'impôt pour le mécénat,
- crédit d'impôt en faveur des maîtres restaurateurs ;
- crédit d'impôt au titre des primes d'intéressement.

Des fiches d'aide au calcul sont disponibles sur le site www.impot.gouv.fr, rubrique «recherche de formulaires» pour vous permettre de calculer les crédits d'impôts. Conservez-les, l'administration pourra vous les demander.

3981 ✓ Crédit d'impôt formation du professionnel libéral (art. 244 quater M du CGI ; BOI-BIC-RCI-10-50)

La loi en faveur des PME du 2 août 2005 a institué un crédit d'impôt afin d'encourager la formation des chefs d'entreprise dans la limite de 40 heures par année civile.

Vous pouvez ainsi bénéficier d'un crédit d'impôt au titre des dépenses engagées pour votre propre formation.

Le crédit d'impôt est égal au produit :

- du nombre d'heures que vous avez passées en formation plafonné à 40 heures par an;
- par le taux horaire du SMIC en vigueur au 31 décembre de l'année au titre de laquelle est calculé le crédit d'impôt (soit pour 2016 : 9,67 € et un maximum de 387 €)

Les dépenses de formation qui ouvrent droit au crédit d'impôt sont celles :

- qui entrent dans le champ d'application des dispositions relatives à la formation professionnelle continue définies à l'article L 900-2 du Code du travail et réalisées dans les conditions prévues à l'article L 920-1 du même Code;
- qui sont admises en déduction du bénéfice imposable.

Sont visées les actions de préformation et de préparation à la vie professionnelle, les actions d'adaptation et de développement des compétences, les actions de promotion qui ont pour objet de permettre d'acquérir une qualification plus élevée, les actions de prévention, les actions de conversion qui ont pour objet de permettre d'accéder à de nouvelles activités professionnelles, les actions d'acquisition, d'entretien ou de perfectionnement des connaissances, les actions de formation continue relative à la radioprotection des personnes, les actions permettant de réaliser un bilan de compétence, les actions permettant de faire valider les acquis de votre expérience en vue de l'acquisition d'un diplôme.

Ces actions doivent être réalisées conformément à un programme préétabli qui, en fonction d'objectifs déterminés, précise les moyens pédagogiques, techniques et d'encadrement mis en œuvre ainsi que les moyens de suivre son exécution et d'en apprécier les résultats. En outre, les conventions, ou en l'absence de convention, les bons de commande ou factures, établis pour la réalisation de ces actions, doivent préciser leur intitulé, leur nature, leur durée, leurs effectifs, les modalités de leur déroulement et de sanction de la formation ainsi que leur prix et les contributions financières éventuelles de personnes publiques. (Code du travail, article L 920-1, al. 1 et 2)

Pour les sociétés de personnes (à l'IR) : le bénéfice du crédit

d'impôt est transféré aux associés au prorata de leurs droits, pour être imputé par ceux-ci sur leurs impositions personnelles. Les dispositions relatives au plafonnement s'appliquent au niveau de la société. (BOI-BIC-RCI-10-50, n° 60)

Formations gratuites : l'administration a précisé 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. (Rescrit 2011-26 FE du 6-9-11; BOI-BIC-RCI-10-50, n° 20)

Conjoints collaborateurs : le crédit d'impôt ne s'applique pas aux formations suivies par toutes les personnes qui collaborent à l'activité de l'entreprise, c'est-à-dire notamment les conjoints collaborateurs. En effet, même si l'activité de ces personnes peut dans certains cas être importante pour l'entreprise, elle peut également se limiter à des fonctions similaires à celles d'un salarié et donc sans rapport avec le rôle d'un chef d'entreprise. (Rép. Meslot, Carré et Zumkeller, AN 23/06/09 p. 6151; BF 10/09, n° 891)

Obligations déclaratives : vous devez joindre à votre déclaration n° 2035, le formulaire n° 2069-RCI-SD. Fiche d'aide au calcul correspondante : n° 2079 FCE-FC-SD disponible sur impots.gouv.fr, rubrique «recherche de formulaires»

Vous devez également reporter le montant du crédit d'impôt sur votre déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 CPRO.

À noter : les dépenses de formation prises en compte pour le calcul du crédit d'impôt restent déductibles de votre bénéfice et ne doivent pas être réintégrées.

3982 ✓ Crédit d'impôt pour investissement en Corse (art. 244 quater E du CGI ; BOI-BIC-RCI-10-60 ; LF 2017, art. 74)

Il s'agit du crédit d'impôt au titre des investissements réalisés en Corse du 1-1-2002 au 31-12-2020 dont peuvent bénéficier les petites et moyennes entreprises (y compris libérales) relevant d'un régime réel d'imposition.

Le crédit d'impôt est égal à 20 % (30 % à compter de 2017) du prix de revient des investissements, net de subventions publiques.

Cette option s'effectue sur l'imprimé 2069-D-SD que vous devez joindre à votre déclaration 2035 au titre de chaque période d'imposition au cours de laquelle des investissements éligibles au crédit d'impôt ont été réalisés. Vous devez également, joindre à votre déclaration 2035 l'état de suivi du crédit d'impôt n°2069-E2-SD.

Son montant doit être reporté sur la déclaration 2042 CPRO.

3983 ✓ **Crédit d'impôt famille**

(art. 244 quater F du CGI; BOI-BIC-RICI-10-130-20120912)

Il concerne les Cabinets qui engagent des dépenses en faveur de leurs salariés ayant des enfants à charge. Il est égal à :

- 50 % des dépenses ayant pour objet d'assurer l'accueil des enfants de moins de 3 ans des salariés par la création et le fonctionnement de crèches ou de haltes garderies ou par des versements au profit d'organismes publics ou privés exploitant de tels établissements ;

- 25 % des dépenses engagées par le professionnel libéral ou par le comité d'entreprise au titre de l'aide financière à l'émission de chèques emploi-service universels (CESU). (cf n° 520)

À noter : il est admis que les dépenses ayant pour objet de favoriser l'accueil des enfants de moins de 3 ans du personnel salarié du Cabinet, c'est-à-dire titulaire d'un contrat de travail, soient éligibles au crédit d'impôt, quand bien même les établissements concernés accueilleraient également des enfants du personnel non salarié du Cabinet (gérants non salariés, professions libérales...). En revanche, ne sont pas éligibles au crédit d'impôt les dépenses engagées par un Cabinet ne comprenant aucun personnel salarié au sens du droit du travail ou dont seul le personnel non salarié a recours au service de crèche. (RES n° 2011/11 du 17-05-201; BOI-BIC-RICI-10-130, n° 250)

Le montant est plafonné à 500 000 €, et son excédent éventuel est remboursé.

Le montant du crédit d'impôt est déterminé sur la **déclaration spéciale n° 2069-FA-SD** que vous devez joindre à votre déclaration de résultat au titre de chaque période d'imposition au cours duquel les dépenses ont été engagées. Ce montant doit être reporté sur la déclaration des revenus n° 2042 CPRO.

✓ **Crédit d'impôt en faveur de l'apprentissage**

(art. 244 quater G du CGI; BOI-BIC-RICI-10-40)

3984 Institué pour favoriser l'embauche des apprentis, le crédit d'impôt est égal au produit du nombre moyen d'apprentis dont le contrat a été conclu depuis au moins un mois par :

- le montant de 1 600 € dans la généralité des cas ;
- le montant de 2 200 € pour les apprentis bénéficiant de l'accompagnement personnalisé, les apprentis handicapés, ainsi que les apprentis employés par une entreprise portant le label « Entreprises du patrimoine vivant », les apprentis ayant signé un contrat d'apprentissage dans le cadre de l'article L 337-3 du Code de l'éducation et les apprentis ayant signé un contrat d'apprentissage à l'issue d'un contrat de volontariat pour l'insertion mentionné à l'article L 130-1 du Code du service national.

à noter :

➡ L'article 56 de la loi 2013-595 du 8 juillet 2013 a supprimé les dispositifs d'apprentissage « junior » et d'initiation aux métiers en alternance (DIMA) ouverts aux jeunes dès 14 ans (BF 8-9/13 inf. 691)

➡ Le bénéfice du crédit d'impôt apprentissage est limité à la première année du cycle de formation des apprentis et pour les seuls apprentis préparant un diplôme d'un niveau inférieur ou égal à bac + 2. Aucune condition tenant au niveau de diplôme préparé n'est requise lorsque l'apprenti :

- bénéficie de l'accompagnement personnalisé et renforcé (C. trav. art. L 5131-7, 1°) ;
- est reconnu comme travailleur handicapé (C. trav. L 5213-1 et L 5213-2) ;
- est employé par une entreprise portant le label « entreprise

du patrimoine vivant » au sens de l'article 23 de la loi 2005-882 du 2 août 2005 ;

- a signé son contrat d'apprentissage à l'issue d'un contrat de volontariat pour l'insertion (VIE). (LF 2014, art. 36; FR 57/13)

Pour plus de précisions : **BOI-BIC-RICI-10-40**

Le montant du crédit d'impôt est déterminé sur la **fiche d'aide au calcul n° 2079-A-FC-SD et à déclarer sur le nouveau formulaire n° 2069-RCI-SD**. Il doit également être reporté sur la déclaration n° 2042 CPRO.

3985 ✓ **Crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale**

(art. 244 quater E du CGI; BOI-BIC-RICI-10-30)

Ce crédit d'impôt, visé à l'article 244 quater H du CGI, permet à certaines entreprises, notamment les sociétés de professions libérales, de bénéficier d'un crédit d'impôt pour les dépenses de prospection commerciale qu'elles engagent en dehors et au sein de l'Espace Economique Européen (EEE).

L'obtention du crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale est subordonnée :

- au recours à un volontaire international en entreprise (VIE) affecté au développement des exportations ;
- ou au recrutement effectif d'une personne affectée au développement des exportations.

S'agissant donc des professions libérales, la personne recrutée peut très bien être un collaborateur indépendant. Par ailleurs, pour être éligibles au crédit d'impôt, ces dépenses doivent avoir été exposées pendant les 24 mois qui suivent le recrutement de la personne affectée au développement des exportations, ou la signature de la convention en cas de recours à un VIE, et engagées à compter du 1^{er} janvier 2005, même si la personne affectée au développement des exportations a été recrutée avant cette date.

Sept catégories de dépenses sont éligibles à ce crédit d'impôt prospection commerciale :

- 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 à des 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. (BOI-BIC-RICI-10-30, n° 360)

Le crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale est égal à 50 % des dépenses éligibles, dans la limite d'un plafond global fixé à 40 000 € pour chaque entreprise.

Obligations déclaratives : Les entreprises soumises à l'IR doivent annexer à la déclaration annuelle de résultat qu'elles sont tenues de déposer, une **déclaration spéciale n° 2079-P-SD**, disponible sur le portail www.impots.gouv.fr.

En outre, le montant du crédit d'impôt doit être reporté sur la déclaration de revenus 2042 CPRO.

3988 ✓ Réduction d'impôt dépenses de mécénat

Art. 238 bis, I-e du CGI ; BOI-BIC-RICI-20-30

Vous pouvez bénéficier d'une réduction d'impôt au titre des dépenses de mécénat égale à 60 % des versements réalisés dans la limite de 5 pour mille des recettes encaissées.

Les dépenses de mécénat doivent donc être **réintégré**es ligne 36 de l'annexe 2035 B.

Le montant de la réduction d'impôt est déterminé sur la **fiche d'aide au calcul n° 2069-M-FC-SD et déclaré sur le nouveau formulaire n° 2069-RCI-SD** que vous devez joindre à votre déclaration de résultat au titre de chaque période d'imposition au cours duquel les dépenses ont été réalisées.

Le montant plafonné des versements réalisés doit être reporté sur la déclaration globale de revenus n° 2042 CPRO.

L'excédent de versement peut donner lieu à l'avantage fiscal au titre de l'un des 5 exercices suivants après prise en compte des versements effectués au titre de chacun des exercices, sous réserve du respect de la limite de 5‰ pour lesdits exercices.

Cette réduction d'impôt s'imputera sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année de réalisation des versements et l'éventuel excédent peut être utilisé pour le paiement de l'impôt afférent à l'une des 5 années suivantes.

Dépenses concernées : il s'agit des versements effectués au profit :

- des œuvres et organismes d'intérêt général à 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 ;
- des fondations d'entreprises ;
- des fondations ou associations reconnues d'utilité publique ou des musées de France présentant les caractères des œuvres et organismes visés ci-dessus ;
- des associations culturelles ou de bienfaisance autorisées à recevoir des dons et legs, ainsi que des établissements publics des cultes reconnus d'Alsace-Moselle et des associations régies par la loi locale maintenue en vigueur dans ces départements, lorsque leur mission est reconnue d'utilité publique ;
- des établissements d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique publics, ou privés d'intérêt général à but non lucratif ;
- des sociétés ou organismes de recherche agréés ;
- des organismes agréés ayant pour objet exclusif le financement de PME ou la fourniture à celles-ci de prestations d'accompagnement en début d'activité ;
- des organismes publics ou privés (y compris pour les versements effectués à compter du 1^{er} janvier 2008, les sociétés de capitaux dont les actionnaires sont l'Etat ou un ou plusieurs établissements publics) à gestion désintéressée ayant pour objet la présentation au public d'œuvres dramatiques, lyriques, musicales, chorégraphiques et de cirque ou l'organisation d'expositions d'art contemporain ;
- de la Fondation du patrimoine, d'une association ou fondation abritée par celle-ci, ou de certaines associations ou fondations reconnues d'utilité publique et agréées par le ministre du budget, en vue de financer la restauration de monuments historiques privés classés à l'Inventaire supplémentaire ou ayant reçu le label de la Fondation du patrimoine (Loi 2006-1666 du 21-12-2006) ;
- de projets de thèse proposés au mécénat de doctorat pour les écoles doctorales ;
- de sociétés dont l'Etat est l'actionnaire unique, qui ont pour activité la représentation de la France aux expositions universelles (loi 2008-1425 du 27-12-2008, art. 23, FR 66-08)
- d'organismes agréés ayant pour objet exclusif de participer, par le versement de certaines aides financières, à la création, à la reprise ou au développement des petites et moyennes entreprises, ou de leur fournir des prestations d'accompagnement. Il s'agit notamment d'aides au financement des besoins en fonds de roulement des PME (LFR 2012 n° 2012-354 du 14-3-2012, art. 3)

- d'organismes de sauvegarde de biens culturels contre les effets d'un conflit armé (versements effectués à compter du 1-1-17) (LFR 2016 art. 42)

Seuls ouvrent droit à la réduction d'impôt les versements aux œuvres ou organismes d'intérêt général qui s'analysent comme de véritables dons, c'est-à-dire ne comportant aucune

contrepartie directe ou indirecte pour le donateur.

Les abandons de recettes peuvent constituer un don en numéraire. (BOI-BIC-RICI-20-30-10 du 5-8-15)

Les versements effectués sous forme de dons en nature sont valorisés au coût de revient du bien donné ou de la prestation de services fournie. (LF 2017, art. 19)

Pour les sociétés de personnes, la réduction d'impôt, calculée au niveau de la société, doit être répartie entre les associés au prorata des droits sociaux.

À noter : vous avez le choix entre ce dispositif de réduction d'impôt (prévu pour les entreprises) et la réduction d'impôt prévue à l'attention de l'ensemble des contribuables, égale à 66 % des versements effectués, dans la limite de 20% du revenu imposable (art. 200 du CGI). Bien entendu, le même versement n'ouvre droit qu'à une seule réduction d'impôt.

3989 ✓ Réduction d'impôt pour acquisition de biens culturels

Art. 238 bis O AB du CGI ; BOI-BIC-RICI-20-20

Vous pouvez bénéficier, sous certaines conditions et sur agrément, d'une réduction d'impôt égale à 40 % du montant des dépenses engagées pour faire l'acquisition de biens culturels présentant le caractère de trésors nationaux pour lesquels un refus d'exportation a été délivré et qui n'a pas fait l'objet d'une offre de rachat de l'Etat.

Le montant de la réduction d'impôt doit être reporté sur la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 CPRO.

3990 ✓ Crédit d'impôt métiers d'art

Art. 244 quater O du CGI ; BOI-BIC-RICI-10-100 ; LF 2017, art. 65

Il s'agit du crédit d'impôt en faveur des entreprises relevant des métiers d'art qui créent des ouvrages réalisés en un seul exemplaire ou en petite série.

Le dispositif est étendu, à compter des dépenses exposées à compter du 1^{er} janvier 2017, aux entreprises œuvrant dans le domaine de la restauration du patrimoine. Le « domaine de la restauration » comprend les métiers de restaurateur de peintures, de documents graphiques et imprimés, de photographies, de sculptures, de textiles, de cuirs, de métal, de meubles, de mosaïques, de céramiques, de verre et de cristal, de vitraux, ou encore d'objets scientifiques, techniques et industriels.

Les entreprises de la restauration du patrimoine sont éligibles, que leurs bénéficiaires soient soumis à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu, ou en soient exonérés, à condition de consacrer au moins 30 % de leur masse salariale aux dépenses de personnel qui concernent des salariés exerçant des métiers d'art ou de bénéficier du label « entreprises du patrimoine vivant ».

Cette mesure apporte une dérogation au principe selon lequel les prestataires de services ne bénéficient pas du crédit d'impôt métiers d'art (BOI-BIC-RICI-10-100, n° 20), celui-ci étant réservé aux producteurs de biens corporels. (LF 2017, art. 65)

Dépenses éligibles :

Les dépenses éligibles au crédit d'impôt en faveur des métiers d'art sont :

- les salaires et charges sociales afférents aux salariés directement affectés à la création d'ouvrages réalisés en un seul exemplaire ou en petite série et/ou à l'activité de restauration du patrimoine (à compter de 2017) ;

- les 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 et/ou à l'activité de restauration du patrimoine (à compter de 2017) ;

- les frais de dépôt des dessins et modèles relatifs aux ouvrages réalisés en seul exemplaire ou en petite série et/ou à l'activité de restauration du patrimoine (à compter de 2017) ;
- les frais de défense des dessins et modèles, dans la limite de 60 000 euros par an ;
- les dépenses liées à l'élaboration d'ouvrages réalisés en seul exemplaire ou en petite série et/ou à la restauration du patrimoine (à compter de 2017) confiées par ces entreprises à des stylistes ou bureaux de style externes.

A noter : la réalité de la création d'ouvrages réalisés en un seul exemplaire ou en petite série peut être vérifiée par les agents des ministères chargés de l'industrie, du commerce et de l'artisanat, sans préjudice des pouvoirs de l'administration fiscale, seule compétente pour procéder à des rectifications.

Calcul : le montant du crédit d'impôt est égal à 10% (15 % pour les entreprises portant le label «entreprise du patrimoine») des dépenses éligibles exposées jusqu'au 31 décembre 2019.

Le crédit d'impôt métiers d'art est plafonné à 30 000 € par an et par entreprise.

Ce dispositif est soumis au respect du règlement 1998/2006 de la Commission relatif aux aides de minimis qui autorise les allègements fiscaux dont le montant n'excède pas 200 000 € sur une période de trois ans. (LF 2014, art. 24)

Il est déterminé sur la **déclaration spéciale n° 2079-ART-SD** que vous devez joindre à votre déclaration de résultats. Ce montant doit être reporté sur la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 CPRO.

3995 **Crédit d'impôt en faveur de l'intéressement** Art. 244 quater T du CGI ; BOI-BIC-RICI-10-90

Les entreprises qui concluent un nouvel accord d'intéressement entre le 4 décembre 2008 et le 31 décembre 2014 peuvent obtenir un crédit d'impôt calculé d'après le montant total des primes dues aux salariés.

Ce dispositif est réservé aux entreprises de moins de 50 salariés.

Le taux du crédit d'impôt est de 30 % et son montant n'est pas plafonné en tant que tel. Il existe seulement un plafonnement indirect qui procède du plafonnement propre au montant des primes d'intéressement prévu par le droit du travail (Cf. article L 3314-8 du code du travail) et de l'application de la réglementation communautaire relative aux aides de minimi (plafond global de 200 000 € sur trois exercices fiscaux).

Assiette

En présence d'un accord antérieur, le montant du crédit d'impôt est déterminé à partir de la différence entre :

- d'une part les primes d'intéressement dues au titre de l'exercice ;
- et d'autre part, la moyenne des primes dues au titre de l'accord précédent ou, si leur montant est plus élevé, les primes d'intéressement dues au titre de l'exercice précédent (système du « cliquet »).

Les entreprises qui appliquent pour la première fois un accord d'intéressement bénéficient d'un crédit d'impôt égal à 30 % du montant des primes versées. En revanche, le mécanisme du « cliquet » susmentionné s'applique à ces entreprises pour le calcul du crédit d'impôt au titre des deux exercices postérieurs.

Le crédit d'impôt obtenu est imputable sur l'impôt de l'exercice au titre duquel les primes d'intéressement sont versées. En cas d'insuffisance de cet impôt, l'excédent est restitué.

Obligations déclaratives : Les entreprises soumises à l'IR doivent calculer le montant du crédit d'impôt sur la fiche n° 2079-AI-FC-SD et le déclarer sur le **nouveau formulaire n° 2069-RCI-SD**.

Le montant du crédit d'impôt doit être reporté sur la déclaration des revenus n°2042 CPRO.

3997 **Réduction d'impôt pour frais d'adhésion et de tenue de comptabilité** : voir n° 460

3998 **Crédit d'impôt en faveur de la compétitivité et de l'emploi (Cice)** CGI art. 244 quater C; BOI-BIC-RICI-10-150

Afin d'améliorer la compétitivité des entreprises, l'article 244 quater C du CGI (issu de l'article 66 de la loi 2012-1510 du 29 décembre 2012) a institué un crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (Cice), calculé à raison des rémunérations inférieures ou égales à 2,5 fois le Smic versées au cours de l'année civile. Son taux est fixé à 6 % pour 2016 et à 7 % pour les années suivantes. (LF 2017, art. 72)

Le taux dérogatoire de 9 %, applicable aux rémunérations versées à des salariés affectés à des exploitations situées dans les départements d'outre-mer n'est pas modifié.

Il ne fait l'objet d'aucun plafonnement. Il est imputable sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés.

Ce crédit d'impôt s'applique aux rémunérations versées à compter du 1^{er} janvier 2013.

Obligations déclaratives : Les Cabinets éligibles au Cice sont tenus de s'acquitter de certaines obligations déclaratives à la fois auprès des organismes collecteurs des cotisations sociales et auprès de l'administration fiscale :

- auprès des organismes collecteurs des cotisations sociales, l'entreprise doit déclarer l'assiette du crédit d'impôt au fur et à mesure du versement des rémunérations éligibles dans les déclarations mensuelles ou trimestrielles ;
- auprès de l'administration fiscale, l'entreprise doit déterminer le montant du CICE sur la fiche n° 2079-CICE-FC-SD et le déclarer sur le nouveau formulaire n° 2069-RCI-SD

Le montant du crédit d'impôt doit également être reporté sur la déclaration d'ensemble des revenus 2042 C PRO.

Remarques

Renforcement du suivi de son utilisation : les entreprises sont désormais obligatoirement tenues de retracer les utilisations du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE) dans leurs comptes annuels. Ces informations devront figurer, sous la forme d'une description littéraire, en annexe du bilan ou dans une note jointe aux comptes. Cette obligation, qui n'est assortie d'aucune sanction, s'applique à compter de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2014. (LF 2015, art. 76)

CICE et SCM : les membres d'une SCM ont droit au CICE proportionnellement à leurs droits dans cette société, sans qu'il soit tenu compte de l'utilisation effective des moyens en personnel de cette dernière. (Communiqué CSOEC du 27 mai 2014)

Pour en savoir plus :

<http://www.conseil-sup-services.com/experts-comptables-CICE.php>

<https://www.service-public.fr/professionnels-entreprises/vosdroits/F31326>

RÉPARTITION DES RÉSULTATS ENTRE LES ASSOCIÉS (page 3)

III - RÉPARTITION DES RÉSULTATS ENTRE LES ASSOCIÉS (tableau réservé aux sociétés) D					
Nom, Prénom, domicile des associés	Part dans les résultats en %	Répartition			
		du résultat fiscal			de la plus-value nette à long terme
		Quote-part du résultat	Charges professionnelles individuelles	Montant net	
		1	2		
Report des totaux de la dernière annexe					
Totaux →					

400 Le tableau de répartition du résultat des associés d'une société civile de personnes est intégré dans la déclaration n° 2035 en page 3.

Il existe également une annexe 2035 AS que les intéressés peuvent télécharger sur www.impots.gouv.fr pour pallier le nombre insuffisant de lignes, si un support papier devait être utilisé (cas rare en pratique puisque en procédure EDI-TDFC, on peut aller jusqu'à 9999 associés !)

1 **Quote-part du résultat** : le résultat social est réparti entre les associés au prorata des droits de chacun. Cette répartition résulte en principe des statuts ou le cas échéant d'une convention conclue antérieurement à la clôture de l'exercice. La part de résultat de chaque associé doit être majorée des rémunérations allouées ou de la prise en charge des frais personnels par la société. (cf n° 418)

2 La société peut porter, 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. Il s'agit notamment des frais d'acquisition des parts sociales (droits d'enregistrement, frais

d'actes, intérêts d'emprunt), les charges sociales personnelles, les frais de transport entre le domicile et le lieu de travail. (voir n° 418)

Ce tableau est à remplir par :

- les sociétés civiles professionnelles;
- les sociétés de personnes (sociétés en nom collectif et sociétés en commandite simple, sociétés civiles), sociétés en participation n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux;
- les sociétés de fait, cabinets de groupe, associations présentant les caractéristiques d'une société de fait d'exercice (conventions d'exercice conjoint notamment).

401 On rappelle à cet égard que certains contrats de groupe ou d'association ne sont pas constitutifs d'une société de fait. Tel est le cas lorsque ces derniers prévoient une simple égalisation des recettes n'excédant pas 10 % des honoraires perçus par chacun des membres du groupe ou de l'association (BOI-BNC-DECLA-10-10-20120912, n° 320 ; MPPL 3018).

NB : le détail des charges professionnelles personnelles peut être donné à l'AGA à l'aide du formulaire dématérialisé OG BNC07

MODALITÉS D'IMPOSITION DES SOCIÉTÉS ET GROUPEMENTS D'EXERCICE

410 Pour les sociétés et groupements exerçant une activité libérale et soumis à l'impôt sur le revenu, l'imposition des bénéfices sociaux implique trois opérations successives:

- la détermination du bénéfice imposable total de la société ou du groupement,
- la répartition de ce bénéfice entre les associés,
- et enfin l'imposition des associés à raison de leur quote-part.

En effet, en vertu de l'article 8 du CGI, les bénéfices sociaux ne sont pas imposés au nom de la société mais au nom personnel de chacun des associés.

I - SITUATION DE LA SOCIÉTÉ OU DU GROUPEMENT

1) Sociétés civiles professionnelles (SCP)

411 Les SCP sont réputées exercer l'activité professionnelle de leurs membres.

La société doit souscrire la déclaration n° 2035 et ses annexes n° 2035 A et n° 2035 B, n° 2035 F et le cas échéant n° 2035 E et G.

2) Sociétés de fait, cabinets de groupe, associations présentant les caractéristiques d'une société de fait (conventions d'exercice conjoint par exemple), Sisa

412 Les règles énoncées ci-dessus pour les SCP sont également applicables à ces groupements.

Les sociétés interprofessionnelles de soins ambulatoires (**Sisa**) mentionnées à l'article L 4041-1 du Code de la santé publique sont constituées entre professionnels de santé et ont pour objet la mise en commun de moyens pour faciliter l'exercice de l'activité professionnelle de chacun des associés et l'exercice en commun d'activités de coordination thérapeutique, d'éducation thérapeutique ou de coopération entre les professionnels de santé. Les Sisa relèvent du régime fiscal des sociétés de personnes (avec possibilité d'option pour l'IS à compter de 2017 (LFR 2016, art. 102)). (CGI art. 8, 7°; DC-V-17800 s)

II - SITUATION DES ASSOCIÉS

414 Le résultat fiscal, déterminé au niveau de la société ou du groupement, est réparti entre les membres et imposé

en leur nom.

1) Associés de SCP ou de groupements présentant les caractéristiques d'une société de fait

415 Ils n'ont pas à souscrire personnellement de déclaration n° 2035 (sauf s'ils ont encaissé des recettes à titre personnel). Ils doivent déclarer sur l'imprimé n° 2042 C PRO (déclaration complémentaire des revenus) à la rubrique "REVENUS DES PROFESSIONS NON SALARIÉES", la quote-part du bénéfice social de la société leur revenant, sous déduction de certaines dépenses personnelles (voir n° 418).

Une note explicative des frais personnels et supplémentaires pris en compte doit être jointe à la déclaration de revenus n° 2042 C PRO.

Elle peut également être transmise à l'AGA à l'aide du formulaire dématérialisé OG BNC07.

2) Associés de groupements ne présentant pas les caractéristiques d'une société de fait

416 Ils doivent souscrire chacun une déclaration n° 2035 et joindre une note indiquant les modalités de répartition des résultats du groupement.

Cette note doit permettre de contrôler l'application de la disposition qui permet aux contrats de groupe ou d'association prévoyant une simple égalisation de recettes n'excédant pas 10% des honoraires perçus par chacun des membres de ne pas être assimilés à des sociétés de fait.

CHARGES DÉDUCTIBLES DE LA QUOTE-PART DE BÉNÉFICE REVENANT AUX ASSOCIÉS

BOI-BNC-BASE-40-20160803, n°40

418 Conformément aux dispositions de l'article 151 nonies-I du CGI, lorsque vous exercez votre activité professionnelle dans le cadre d'une société dont les bénéfices sont, en application des articles 8 et 8 ter du CGI, soumis à votre nom à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, vos droits ou parts dans la société sont considérés comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de votre profession. Il s'ensuit que vous pouvez déduire de la quote-part du bénéfice total vous revenant :

1) Les frais d'acquisition des parts sociales, c'est-à-dire:

- Les intérêts des emprunts que vous avez contractés soit pour acquérir directement les parts sociales, soit pour acquérir les biens que vous avez ensuite apportés

à la société en contrepartie de l'attribution des parts sociales (voir n° 3712 et 3715);

- Les frais d'acte et d'enregistrement liés à l'acquisition des parts.

Cependant, lorsque les associés mettent à la disposition de la société le droit de présentation de leur clientèle sans être rémunérés par des droits sociaux, les intérêts d'emprunt contractés pour l'acquisition de ce droit de présentation ne sont pas déductibles de la quote-part des bénéfices sociaux revenant à chacun d'eux.

2) Les frais professionnels dont vous avez supporté la charge à la triple condition:

- qu'ils vous incombent personnellement,
- qu'ils aient le caractère de dépenses déductibles dans le cadre d'une activité individuelle,
- et qu'ils n'aient pas déjà été pris en compte lors de la détermination du bénéfice social.

Il en est ainsi des cotisations sociales et des frais de transport exposés pour vous rendre de votre domicile à votre lieu de travail (voir n° 3615).

En revanche, les frais directement liés à l'activité sociale et incombant normalement à la société, tels les frais de visite de la clientèle, les frais d'amortissement et d'assurances des véhicules sociaux ou de documentation, doivent être pris en compte pour la détermination du résultat social. Corrélativement, les remboursements par la société de frais engagés pour son compte par ses membres sont déductibles au niveau de la société et ils n'ont pas à être ajoutés à la quote-part du bénéfice social revenant à chaque associé.

Mais lorsque des frais exposés par l'associé d'une SCP pour les besoins de l'activité de la société n'ont pas été déduits à tort des recettes de la société, ils ne peuvent ensuite venir en déduction de la quote-part de cet associé (CE 15-12-86, n° 51814).

Modalités pratiques de déduction

Deux cas peuvent se présenter :

1^{er} cas : Certaines charges personnelles aux associés peuvent être acquittées par la société. Elles ne constituent pas bien évidemment des charges déductibles du résultat de la société, mais leur montant a le caractère d'une attribution de bénéfice dont il y a lieu de tenir compte pour la répartition de celui-ci.

De même, il convient de tenir compte des rémunérations éventuellement versées aux associés ainsi que la fraction non déductible du salaire des conjoints qui sont réintégrées pour la détermination du résultat imposable.

Exemple : la SCP DUPONT-DURAND dans laquelle M. Dupont détient 40 % et M. Durand 60 % des parts a réalisé un bénéfice de 100 000 €, après déduction

des charges sociales personnelles des associés pour un montant de 20 000 € dont 9 000 € incombent à M. Dupont et 11 000 € à M. Durand.

Solution : le bénéfice à répartir est d'abord augmenté des charges incombant aux associés, soit :

$$100\,000 + 20\,000 = 120\,000$$

Puis il est réparti entre les associés :

$$\text{M. Dupont : } 120\,000 \times 40\% = 48\,000$$

$$\text{M. Durand : } 120\,000 \times 60\% = 72\,000$$

Enfin, la part revenant à chacun d'eux est diminuée des dépenses leur incombant, soit:

$$\text{pour M. Dupont : } 48\,000 - 9\,000 = 39\,000$$

$$\text{pour M. Durand : } 72\,000 - 11\,000 = 61\,000$$

Ce sont ces derniers montants qui seront reportés dans le **tableau III de la page 3, colonne "Quote-part du résultat"** et sur la déclaration n° 2042 C PRO de chaque associé.

Une note donnant le détail des calculs peut être jointe à la déclaration n° 2035 et transmise au service des impôts via votre AGA et/ou votre Expert-comptable.

2^e cas : Les dépenses personnelles incombant aux associés n'ont pas été prises en charge par la société. Elles ont été acquittées personnellement par chaque associé.

Dans ce cas, aucune régularisation n'est à effectuer au niveau de la répartition de bénéfice.

Si la société a porté dans le **tableau III (page 3 de la déclaration 2035)** les charges professionnelles individuelles, chaque associé n'aura plus qu'à reporter sa quote-part nette de résultat sur la déclaration 2042 C PRO.

Si elle ne l'a pas fait, chaque associé déduira de la part de bénéfice lui revenant les dépenses personnelles lui incombant personnellement.

Dans les deux cas, une note explicative donnant le détail des déductions doit être jointe à la déclaration de revenus n° 2042 C PRO et peut être transmise à l'AGA.

Exemple : Note de M. DUPONT :

Quote-part me revenant des bénéfices de la SCP DUPONT-DURAND	48 000 €
Charges sociales personnelles (non comprises dans les charges de la SCP) :	9 000 €
Bénéfice imposable	39 000 €

Remarques:

- Les méthodes, qui aboutissent à des résultats identiques, peuvent être combinées. Mais dans tous les cas, aucune double déduction ne peut être opérée.

- Les dépenses incombant à la société ne peuvent être déduites que du résultat de celle-ci.

III- DÉPART D'UN ASSOCIÉ EN COURS D'ANNÉE

Art. 93 B du CGI ; BOI-BNC-SECT-80 n° 100s ; BNC-III-12700s)

- 419** Les sociétés de personnes exerçant une activité non commerciale, soumises au régime de la déclaration contrôlée, sont autorisées à arrêter un résultat intermédiaire en cas de transmission (à titre onéreux ou gratuit) ou de rachat des parts sociales en cours d'année en vue de déterminer un résultat imposable au nom de l'associé sortant.

S'agissant des **associations d'avocats** mentionnées à l'article 7 de la loi 71-1130 du 31 décembre 1971, les bénéfices réalisés par ces associations sont, en vertu de l'article 238 bis LA du CGI, imposés selon les règles prévues pour les sociétés en participation, lesquelles relèvent du régime fiscal des sociétés de personnes prévu au 2° de l'article 8 du CGI. Dès lors, lesdites associations bénéficient des dispositions fiscales prévues en matière de répartition du bénéfice, parmi lesquelles figure l'article 93 B du CGI. Même si le retrait d'un avocat d'une association ne se traduit pas stricto sensu par la transmission ou le rachat de ses droits, il est admis d'assimiler ce retrait à un rachat de droits au sens de l'article 93 B du CGI, de telle sorte que les dispositions de cet article puissent s'appliquer aux associations d'avocats. (Décision de rescrit 23.10. 2007 n° 2007/38)

Caractère optionnel du régime

L'imposition de l'associé sortant sur la base d'un résultat intermédiaire constitue une simple faculté offerte aux contribuables. Une demande conjointe en ce sens doit donc être formulée :

- d'une part, par l'associé dont les titres sont transmis ou, si la transmission résulte du décès de cet associé, par ses ayants cause (héritiers ou légataires);
- et, d'autre part, par le (ou les) bénéficiaire(s) de la transmission (acquéreur, héritier ou légataire auquel les titres sont attribués).

En cas de rachat des titres par la société, l'option est formulée par l'associé dont les titres sont rachetés et par les associés présents dans la société à la date du rachat.

En pratique : la demande d'option, établie sur papier libre et signée conjointement par les intéressés, doit être adressée par la société, en simple exemplaire, à la direction des services fiscaux dont elle relève, dans les 60 jours de la transmission ou du rachat des titres.

Détermination du résultat intermédiaire

Le résultat intermédiaire est déterminé à la date de la transmission ou du rachat des parts en application des règles prévues en matière de bénéfices non commerciaux, dans les mêmes conditions que le résultat établi en fin d'année.

Le résultat intermédiaire est donc un résultat courant. Il tient compte le cas échéant des plus-values réalisées par la société avant la date de la transmission ou du rachat des parts. À l'inverse, ni les plus-values latentes acquises par les éléments de l'actif social ni les créances acquises et non encore recouvrées ou les dépenses engagées et non encore payées (sous réserve d'une option pour le régime de la comptabilité commerciale) ne sont prises en compte pour la détermination de ce résultat.

Déclaration du résultat intermédiaire

Ce résultat, réalisé en principe entre le 1^{er} janvier et la date de transmission ou de rachat des titres, doit faire l'objet d'une déclaration 2035 faisant apparaître la quote-part de résultat revenant à l'associé sortant dans le **tableau III (page 3)**

Ces documents doivent être adressés à la direction des services fiscaux dont dépend la société dans les 60 jours de la transmission ou du rachat des titres, ou dans les 6 mois du décès lorsque la transmission résulte de celui-ci.

Imposition immédiate de l'associé sortant

L'associé dont les titres sont transmis ou rachetés fait l'objet d'une imposition immédiate sur la quote-part lui revenant dans le résultat intermédiaire de la société, déterminé et déclaré comme indiqué ci-dessus.

Cette imposition a un caractère **provisoire** et vient, le cas échéant, en déduction du montant de l'impôt sur le revenu établi ultérieurement à raison de l'ensemble des bénéfices et revenus perçus ou réalisés par l'associé sortant au cours de l'année en cause.

En pratique : l'associé dont les titres sont transmis ou cédés doit joindre une copie de la demande d'option à la déclaration de ses revenus afférente à l'année de transmission des titres (imprimé n° 2042 C PRO). Il s'agit de la déclaration établie pour l'imposition immédiate.

Lorsque la transmission résulte du décès du contribuable, cette copie est jointe par les ayants cause du défunt à la déclaration établie au nom de ce dernier et souscrite dans les délais de droit commun (cf n° 45).

Imposition de l'associé bénéficiaire

En cas de transmission des parts, le bénéficiaire est imposé à raison de sa quote-part dans le résultat annuel de la société, diminuée de la quote-part déjà taxée au nom de l'associé sortant. En cas de rachat des parts par la société, cette quote-part vient en diminution du résultat taxable au nom de l'ensemble des associés présents au 31 décembre.

En pratique, l'associé bénéficiaire de la transmission ou les associés présents au 31 décembre (en cas de rachat des titres par la société) 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 quote-part du résultat de la société imposable à leur nom.

TAXE ANNUELLE SUR LES VOITURES PARTICULIERES DES SOCIÉTÉS (TVS)

Art. 1010 et 1010 O-A du CGI; BOI-TFP-TVS

420 Nouveau

L'article 19 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2017 modifie, sur plusieurs points, la TVS. Les aménagements principaux portent sur l'alignement de la période d'imposition de la taxe sur l'année civile et sur la simplification des obligations déclaratives et de paiement. Par ailleurs, il est précisé que le redevable de la taxe sur les véhicules mis à disposition est déterminé dans les mêmes conditions que pour les véhicules pris en location.

Ces mesures s'appliqueront aux périodes d'imposition ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2018. A titre transitoire, une taxe exceptionnelle due au titre du dernier trimestre de 2017 est instaurée. Enfin, les nouvelles obligations déclaratives seront applicables à la taxe due au titre de la période d'imposition du 1^{er} octobre 2016 au 30 septembre 2017. Cette dernière, ainsi que la taxe exceptionnelle seront à acquitter en janvier 2018. Aucun versement de taxe n'interviendra donc en 2017. (FR 55/16)

Redevables de la taxe

La taxe frappe les véhicules de tourisme, possédés ou utilisés par toutes les sociétés, quels que soient leur forme, leur objet et leur régime fiscal.

Sont notamment redevables de la taxe les SCP, les SCM, les SEL, les EURL et les sociétés de fait dont l'existence est démontrée.

Véhicules taxables :

- les « voitures particulières » (référéncées sous la catégorie J1 sur la carte grise européenne);

- les véhicules « à usages multiples », qui tout en étant classés dans la catégorie «N1», sont destinés au transport de voyageurs et de leurs bagages ou de leurs biens.

Les sociétés susvisées entrent dans le champ d'application de la TVS si les véhicules sont :

- immatriculés au nom de la société;
- loués au nom de la société;
- immatriculés ou loués au nom des dirigeants ou des salariés lorsqu'ils les utilisent pour effectuer des déplacements professionnels. Dans cette situation, le montant de la taxe est modulé en fonction du nombre de kilomètres remboursés par la société.

Les sociétés sont assujetties à la TVS à raison des véhicules de tourisme qu'elles utilisent en France, quel que soit l'Etat dans lequel ils sont immatriculés, ou qu'elles possèdent et qui sont immatriculés en France

Véhicules exonérés

- les véhicules utilitaires;
- les véhicules affectés exclusivement à l'enseignement de la conduite automobile (auto-écoles);

- les véhicules aménagés pour les handicapés, à compter du 1^{er} janvier 2017 (BOI-TFP-TVS, n° 200)

- les véhicules hybrides, c'est-à-dire véhicules combinant l'énergie électrique et une motorisation à l'essence ou au gazole et qui émettent moins de 110 grammes de dioxyde de carbone par kilomètre parcouru.

Cette exonération est limitée dans le temps pour une période de huit trimestres décomptée à partir du premier jour du 1^{er} trimestre en cours à la date de première mise en circulation. (BOI-TFP-TVS-10-30, n° 150s)

Cette exonération temporaire est étendue aux véhicules qui tirent leur énergie d'une combinaison d'essence et de gaz, qu'il s'agisse de gaz naturel véhicule (GNV) ou de gaz de pétrole liquéfié (GPL). (LFR 2016, art. 53)

Tarifs et assiette de la TVS

La TVS est liquidée par trimestre, en fonction du nombre de véhicules possédés ou utilisés, d'une part, du nombre de gramme de dioxyde de carbone émis par kilomètre ou de la puissance fiscale et, d'autre part, des émissions de polluants atmosphériques correspondant à chacun de ces véhicules.

Véhicules taxés selon les émissions de CO₂

Il s'agit des véhicules qui font l'objet d'une réception communautaire, dont la première mise en circulation est intervenue à compter du 1^{er} juin 2004 et qui sont utilisés pour la première fois ou possédés par la société à compter du 1^{er} janvier 2006. Pour ces véhicules, il convient d'appliquer le barème dont le tarif applicable est fonction du taux d'émission de carbone (en grammes par kilomètre).

Taux d'émission de carbone (en grammes par km)	Tarif annuel applicable par gramme de CO ₂ (€)
≤ 50	0
> 50 et ≤ 100	2
> 100 et ≤ 120	4
> 120 et ≤ 140	5,5
> 140 et ≤ 160	11,5
> 160 et ≤ 200	18
> 200 et ≤ 250	21,5
> 250	27

Véhicules taxés selon la puissance fiscale

Il s'agit des véhicules qui font l'objet :

- d'une procédure de réception nationale et non d'une réception communautaire
- ou ont fait l'objet d'une réception communautaire mais ont été commercialisés avant le 1^{er} juin 2004
- ou qui, ayant fait l'objet d'une réception communautaire ont été commercialisés après le 1^{er} juin 2004 mais faisaient partie du parc automobile de l'entreprise avant le 1^{er} janvier 2006.

Pour ces véhicules, il convient d'appliquer le barème suivant :

Puissance fiscale (cv)	Tarif annuel forfaitaire (€)
≤ 3	750
De 4 à 6	1 400
De 7 à 10	3 000
De 11 à 15	3 600
Supérieure à 15	4 500

Véhicules taxés en fonction de l'émission de polluants atmosphériques

Pour calculer le montant annuel de la TVS due, il est ajouté à la première composante (tarifs ci-dessus déterminés en fonction des émissions de CO₂ ou de la puissance fiscale), une seconde composante déterminée en fonction du niveau d'émissions de polluants atmosphériques par type de carburant.

Cette seconde composante est calculée selon le barème suivant, exprimé en euros :

Année de 1ère mise en circulation	Essence et assimilé	Diesel et assimilé
Jusqu'au 31-12-1996	70 €	600 €
De 1997 à 2000	45 €	400 €
De 2001 à 2005	45 €	300 €
De 2006 à 2010	45 €	100 €
À compter de 2011	20 €	40 €

NOTA : Lorsque ces véhicules sont possédés ou pris en location par les salariés ou les dirigeants bénéficiant du remboursement des frais kilométriques, chaque barème ci-dessus est modulé en fonction du nombre de kilomètres remboursés par la société. (voir ci-après)

Application de la taxe aux véhicules donnant lieu à remboursement forfaitaire de frais kilométriques

Les véhicules possédés ou pris en location par les salariés d'une société ou ses dirigeants et pour lesquels la société procède au remboursement des frais kilométriques sont considérés comme véhicules utilisés par les sociétés au sens de l'article 1010 du CGI et, par conséquent, pris en compte pour le calcul de la TVS (CGI, art. 1010-0 A).

L'article 1010-0 A du CGI ne vise pas les associés des sociétés de personnes qui n'ont pas le statut de dirigeant. Ces derniers demeurent soumis à la règle antérieure issue de la jurisprudence applicable aux associés, salariés ou dirigeants pour les véhicules dont ils étaient propriétaires ou locataires. En conséquence, les sociétés demeurent passibles de la taxe dès lors que l'utilisation des véhicules possédés ou loués par les associés est caractérisée par l'importance de la prise en charge annuelle de la personne morale des frais relatifs à cette utilisation. (BOI-TFP-TVS-10-20-20151007, § 200)

La taxe ne s'applique que lorsque les frais ainsi remboursés représentent plus de 15 000 kilomètres.

Les déplacements "domicile-travail" ne sont pas considérés comme des déplacements professionnels.

Le montant de la taxe est obtenue après application d'un coefficient pondérateur, d'un abattement de 15 000 € et enfin d'une réduction temporaire de droit.

Coefficient pondérateur

Nombre de km remboursés par la société	Pourcentage de la taxe à verser
De 0 à 15 000	0 %
De 15 001 à 25 000	25 %
De 25 001 à 35 000	50 %
De 35 001 à 45 000	75 %
> 45 000	100 %

Abattement de 15 000 € : après application du coefficient pondérateur, un abattement de 15 000 € est appliqué sur le montant total de la TVS due par la société en raison de l'ensemble des véhicules possédés ou loués par les salariés ou les dirigeants. (article 1010-0 A du CGI)

En pratique, la majorité des sociétés devraient être exonérées de la TVS due au titre des véhicules des salariés et des dirigeants.

Obligations déclaratives : la taxe est acquittée au vu d'une déclaration (imprimé n° 2855) souscrite en un seul exemplaire et déposée au service des impôts du lieu de dépôt de la déclaration de résultats de l'entreprise avant le 1^{er} décembre de chaque année.

À noter : les sociétés qui ne sont soumises à la TVS qu'au titre des remboursements de frais kilométriques à leurs salariés mais pour lesquelles aucune imposition n'est due après application de l'abattement de 15 000 € n'ont pas à déposer de déclaration n° 2855.

De même, sont dispensées de déclarer les véhicules possédés ou loués par leurs salariés ou dirigeants les sociétés qui leur remboursent des frais kilométriques n'excédant pas 15 000 km, même si elles sont redevables de la taxe pour d'autres véhicules. Ces sociétés devront toutefois être en mesure de justifier, à la demande de l'administration, le nombre de kilomètres remboursés pris en compte pour le calcul de la taxe. (BOI-TFP-TVS-30-20141001, n° 420 à 440)

Déductibilité fiscale : cette taxe spéciale constitue, lorsqu'elle est due, une charge déductible des bénéfices imposables pour les sociétés de personnes et assimilées relevant de l'IR.

MODALITÉS D'IMPOSITION DES SCM ET DE LEURS ASSOCIÉS

I - SITUATION DE LA SOCIÉTÉ

4210 L'article 239 quater A du CGI prévoit que lorsque les droits dans une SCM sont affectés à l'exercice d'une activité dont les revenus sont imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, la part de bénéfice correspondant à ces droits est déterminée selon le régime de la déclaration contrôlée.

Cette disposition s'applique à l'ensemble des associés de SCM qui exercent une activité dont les revenus sont rangés dans la catégorie des BNC dès lors que les parts de ces sociétés constituent des éléments affectés par nature à l'exercice de la profession.

Les conséquences de ces dispositions diffèrent selon que la SCM est constituée exclusivement ou non entre des personnes dont l'activité relève des BNC.

SCM comprenant exclusivement des membres titulaires de BNC

4215 Lorsque toutes les parts d'une SCM sont détenues par des contribuables dont les revenus sont imposables dans la catégorie des BNC, le bénéfice social est déterminé pour l'intégralité de son montant en suivant les règles applicables en matière de BNC dans le cadre du régime de la déclaration contrôlée.

Le bénéfice de la société est donc constitué par l'excédent des recettes totales sur les dépenses nécessitées par l'exercice de l'activité.

Sur le plan comptable, la SCM n'est pas tenue – tout au moins pour remplir ses obligations fiscales – de tenir une comptabilité commerciale, mais seulement de servir un livre journal présentant le détail de ses recettes et de ses dépenses professionnelles ainsi qu'un registre des immobilisations et des amortissements.

Par conséquent, les sociétés concernées dont tous les associés relèvent des BNC n'ont pas à régulariser les créances et les dettes en fin d'exercice pour passer d'une comptabilité de caisse à une comptabilité d'engagement.

Bien entendu, les SCM peuvent, si elles le souhaitent, continuer à tenir une comptabilité commerciale et opter, à cet effet, dans les conditions prévues par l'article 93 A du CGI, pour la détermination de leur résultat en fonction des créances acquises et des dépenses engagées. Cette solution peut présenter un intérêt pratique lorsque les associés ont eux-mêmes exercé cette option.

SCM comprenant des membres titulaires de BNC et d'autres membres titulaires de BIC

4220 Seule la part de bénéfices revenant à des titulaires de BNC est déterminée suivant les règles qui régissent cette catégorie de revenus.

Dès lors, ces SCM doivent procéder à une **double détermination des résultats**.

La quote-part de résultat qui revient à des membres relevant des BIC est déterminée d'après les règles qui régissent les BIC. Les SCM peuvent opter pour le régime de la comptabilité super-simplifiée, et constater des créances et des dettes en fin d'exercice.

SCM comprenant des membres soumis à l'impôt sur les sociétés

4221 L'article 239 quater A du CGI précise que chacun des membres d'une SCM est personnellement passible, pour la part des bénéfices correspondant à ses droits dans la société, soit de l'impôt sur le revenu, soit de l'impôt sur les sociétés s'il s'agit d'une entreprise relevant de cet impôt.

Cette dernière hypothèse vise notamment les SCP ayant opté pour leur assujettissement à l'IS ou les SEL membres de SCM.

La quote-part de résultat qui revient à des associés soumis à l'IS est déterminée selon les règles applicables en matière de BIC et impose en particulier à la société de constater les créances et dettes en fin d'exercice.

Corrections consécutives au changement de mode de prise en compte des produits et des charges

423 Aux termes de l'article 46 terdecies F de l'annexe III au CGI, les SCM doivent effectuer, s'il y a lieu, certaines régularisations extra-comptables l'année du changement de mode de détermination de leur résultat, afin d'éviter que certains produits ne fassent l'objet d'une double imposition ou que certaines charges ne fassent l'objet d'une double déduction. (BOI-BNC-SECT-70-20)

Obligations déclaratives

424 Les SCM dont tous les associés sont imposables dans la catégorie des BNC et, dans le cas contraire, celles qui demeurent placées, en matière de BIC, sous le régime simplifié d'imposition, restent tenues de souscrire, au plus tard le **2^e jour ouvré suivant le 1^{er} mai**, une

déclaration spéciale n° 2036 tenant à la fois de déclaration de résultat et de déclaration spéciale prévue à l'article 96 A de l'annexe III au CGI et faisant apparaître notamment le montant des dépenses réparties entre les associés en distinguant les différents postes de charges concernés.

NB 1 : l'obligation de joindre un bilan n'est pas exigée des SCM qui comprennent exclusivement des associés exerçant une activité dont les revenus sont imposables dans la catégorie des BNC.

NB 2 : Les autres sociétés de moyens doivent produire dans le même délai une déclaration normale de résultats accompagnée, si elles bénéficient de l'exonération de TVA, d'une déclaration n° 2036 bis. (cf n° 4290)

NB 3 : La déclaration 2036 **doit** désormais être télétransmise selon la procédure TDFC.

Les SCM, qui ne comprennent pas exclusivement des membres titulaires de BNC et qui ont opté pour la détermination de leur résultat selon le régime réel normal des BIC, doivent souscrire une déclaration de résultats n° 2031 accompagnée des tableaux n° 2050 à 2059 G. Elles doivent joindre à cette déclaration une déclaration n° 2036 qui fait apparaître le montant des dépenses réparties entre les associés et, le cas échéant, la détermination du bénéfice revenant aux associés exerçant une activité dont les revenus sont imposables dans la catégorie des BNC (BOI-BNC-SECT-70-20 n° 400; BNC-IV-27875). Il résulte de cette solution issue des commentaires administratifs que ces sociétés peuvent donc à notre avis s'en tenir dans tous les cas (présence ou non d'associés relevant des BNC) à la production d'une déclaration n° 2036, contrairement aux indications de la notice qui les invite à produire une déclaration n° 2036 bis.

Etat actualisé des créances et des dettes

En cas de modification dans la composition de la SCM au cours de l'année entraînant l'obligation de procéder à des ajustements extra-comptables pour la détermination du résultat, la société est tenue de fournir en annexe à la déclaration n° 2036 un état des créances et des dettes devant donner lieu à régularisation en raison de la modification des règles de rattachement des produits et charges. (CGI ann. III art. 46 terdecies F et terdecies H, al. 1; BOI-BNC-SECT-70-20 n° 410s; BNC-IV-27920s et 40500)

Contrat d'exercice à frais commun

A notre avis, les contribuables qui ont conclu des contrats d'exercice à frais communs n'ont pas à souscrire de déclaration n° 2036 mais le cas échéant, une 2036 bis en complément d'une déclaration 2031.

426 Remarques sur la présentation de la déclaration 2036

Cadre 1 "Détermination du résultat fiscal"

Ce cadre est divisé en deux colonnes "Bénéfices non commerciaux" et "Bénéfices industriels et

commerciaux" pour permettre une liquidation différenciée du résultat de la société civile de moyens suivant les règles propres à ces deux catégories d'impôts.

Cette présentation du résultat répond au souci de tenir compte des SCM composées à la fois d'associés relevant des bénéfices non commerciaux et d'associés relevant des bénéfices industriels et commerciaux, voire de l'impôt sur les sociétés.

Les précisions suivantes ne concernent que les SCM comprenant exclusivement des associés BNC

Les dépenses (colonne I)

Ligne 1 : faire apparaître les dépenses supportées par la société pour le compte des associés. Il s'agit des dépenses effectivement payées au cours de l'année civile. (voir n° 4285)

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 5 : porter la fraction des dotations aux amortissements des biens dont la société est propriétaire, non répartie entre les associés.

Ligne 7 : porter, en colonnes I et II, les pertes exceptionnelles déductibles, telles les moins-values à court terme.

Les recettes (colonne I) :

Ligne 9 : faire apparaître les remboursements, par les associés, des charges supportées par la société pour leur compte. Il s'agit, des sommes remboursées par les associés au titre de l'année civile, à l'exclusion des avances de trésorerie et apports destinés à financer des immobilisations.

Ligne 10 : faire apparaître les produits correspondant aux opérations réalisées avec les tiers. On rappelle que pour bénéficier de l'exonération d'IS, la SCM ne doit pas réaliser des opérations de ce type pour plus de 10 % de ses recettes totales. (BOI-BNC-SECT-70-20 n° 100 ; BOI-IS-CHAMP-20-10-20 n° 20 & 25)

Ligne 11 : porter ici les profits financiers et les profits exceptionnels, dont les plus-values à court terme.

Lignes 15 et 16 : en cas de cession d'une immobilisation en cours d'exercice :

s'il s'agit d'un bien non amortissable détenu depuis au moins deux ans, et cédé à un prix :

- inférieur au prix d'acquisition : la différence constitue une moins-value à long terme à mentionner ligne 16,

- supérieur au prix d'acquisition : la différence constitue une plus-value à long terme à mentionner ligne 15.

Ces plus-values sont reportées cadre III, après compensation éventuelle avec les moins-values à long terme relevant du même taux, ou à un taux plus élevé et réalisées au cours de l'un des dix exercices antérieurs, si elles n'ont pas encore été imputées.

Dans les autres cas, la différence entre le prix de

cession et la valeur comptable (prix d'acquisition moins amortissements) constitue :

- soit une moins-value à court terme à mentionner ligne 7 ;
- soit une plus-value à court terme à mentionner ligne 11. 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^{ème} 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.

Sur l'appréciation des limites d'exonération des plus-values réalisées par les associés, voir n° 2285

Cadre IV : Divers

Mentionner ici l'effectif du personnel au 31 décembre et le montant des apports faits au cours de l'année.

Cadre V "Etat détaillé des dépenses réparties entre les associés des sociétés civiles de moyens"

Les libellés des rubriques de chacune des colonnes de cet état correspondent à ceux figurant aux lignes 8 à 31 de l'annexe 2035 A de la déclaration 2035 souscrite par les associés relevant des BNC.

L'analogie des termes figurant sur la 2036 et la 2035 A a pour but de faciliter la ventilation et le report sur la 2035 A des frais remboursés par les associés à la société.

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 taxe professionnelle 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.

II- SITUATION DES ASSOCIÉS

- 428 Les membres des SCM ont, vis à vis de la société, la double qualité de clients et d'associés. En qualité de clients, ils bénéficient de prestations diverses dont ils remboursent le coût à la société; en qualité d'associés, ils participent aux bénéfices et aux pertes.

4285 Déduction des sommes versées à la SCM

Les dépenses payées par la SCM remboursées (1) par les associés à la SCM au cours de l'année civile viennent en déduction de leur bénéfice professionnel BNC. Elles doivent être ajoutées à leurs propres dépenses, rubrique par rubrique, dans leur déclaration n° 2035

- (1) Dans le cas où les remboursements d'un associé sont inférieurs aux dépenses acquittées pour son compte par la société, la déduction que peut pratiquer cet associé ne doit pas excéder le montant des sommes effectivement versées à la société. (BOI-BNC-SECT-70-20, n° 260)

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 2036 la nature des dépenses qui n'ont pas fait l'objet d'un remboursement.

Pour déterminer la quote-part de dépenses effectivement imputable à chaque associé, la solution suivante (préconisée par l'éditeur LexisNexis D.O) 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 2036;
- dégager un déficit correspondant à l'insuffisance de remboursement, à répartir entre tous les associés (ligne 14 de la déclaration 2036);
- déduire sur la déclaration 2035 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 2035 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 2035.

Pour l'application de cette solution, il convient 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.

Aucun double emploi ne doit exister entre les frais professionnels déduits sous le couvert de la SCM et les dépenses assumées à titre personnel par l'associé.

En principe, les sommes versées à la société et dont la déduction est demandée doivent être calculées sur la base exacte des services rendus. Toutefois, lorsque ces services ne peuvent être individualisés, un autre type de répartition – par exemple, en proportion des droits sociaux – peut être admis.

ATTENTION : ne peuvent être considérées en aucun cas comme des dépenses professionnelles les sommes versées à la SCM à titre d'apports ou d'avances en compte courant en vue, notamment, de financer l'acquisition d'immobilisations ou de constituer un fonds de trésorerie. En effet, ces sommes ont pour contrepartie un accroissement de l'actif social et donc de la valeur des parts détenues par les associés.

Les associés n'ont pas la possibilité d'amortir directement les biens sociaux, les amortissements devant toujours être effectués au niveau de la société.

Inscription des parts de SCM sur le registre des immobilisations

Les parts de SCM constituent des éléments affectés par nature à l'exercice de la profession. Elles doivent donc figurer sur le registre des immobilisations de chaque associé :

- pour leur valeur de souscription si les intéressés sont associés d'origine;
- pour leur prix de revient, s'ils les ont acquises en cours de société.

Déduction des frais d'acquisition des parts

Les frais engagés par un associé pour l'acquisition des parts de SCM (intérêts d'emprunt, frais d'acte et d'enregistrement) constituent une charge déductible de son BNC.

Imposition des cessions de parts

Les cessions de parts de SCM sont soumises au régime des plus-values professionnelles au nom des associés concernés. (cf n° 190 s)

Sur l'appréciation des limites d'exonération des plus-values réalisées par les associés, voir n° 2285

Imposition des résultats au nom des associés

Le résultat fiscal dégagé par la SCM est réparti entre les associés en fonction de leurs droits statutaires.

La fraction des résultats sociaux revenant à chaque associé doit être prise en compte pour la détermination des BNC réalisés par cet associé dans le cadre de son activité professionnelle.

Elle doit être mentionnée sur leur déclaration n° 2035 :

- soit ligne 37 s'il s'agit d'un bénéfice;
- soit ligne 44 s'il s'agit d'un déficit.

Si la SCM réalise des plus-values à long terme, celles-ci sont imposables distinctement au nom de chaque associé pour la part correspondant à ses droits statutaires. La part de plus-value imposable doit être reportée par chaque associé sur sa déclaration d'ensemble de revenus n° 2042 C PRO, sous la rubrique : "Revenus et plus-values des professions non salariées. Plus-values de cession taxables à 16 %". (BOI-BNC-SECT-70-20, n° 200)

III - AUTRES SOCIÉTÉS DE MOYENS

4290 Les sociétés (ou groupements) de moyens qui ne revêtent pas la forme de sociétés civiles de moyens, notamment les groupements d'intérêt économique (GIE), doivent souscrire, comme l'ensemble des entreprises industrielles et commerciales soumises à l'impôt sur le revenu selon un régime de bénéfice réel, une déclaration de résultats n° 2031. Lorsque ces sociétés bénéficient de l'exonération de TVA prévue à l'article 261 B du CGI, elles doivent également fournir une déclaration complémentaire n° 2036 bis, destinée à faire apparaître les renseignements concernant les associés et l'état détaillé des dépenses réparties entre eux.

Au regard de la TVA, la souscription de cet imprimé ne dispense pas les sociétés réalisant des opérations taxables de déposer à la recette des impôts les déclarations de chiffres d'affaires habituelles.

La date limite de dépôt des déclarations n° 2031 et 2036 bis est fixée au **2^e jour ouvré suivant le 1^{er} mai**.

CESSATION D'ACTIVITÉ OU DÉCÈS

430 La notion de cessation d'activité doit être définie avec précision, car elle emporte, en matière fiscale, des conséquences importantes, notamment l'imposition immédiate du bénéfice et des plus-values. Le décès du professionnel implique les mêmes conséquences que la cessation d'activité avec, cependant, certains assouplissements.

En dehors des cas où l'existence d'une cessation d'activité ne pose pas de difficultés d'appréciation (cessation définitive d'exercice sans reprise d'activité), il convient de définir les critères qui permettent d'apprécier s'il y a ou non cessation d'activité.

Exercice individuel

431 Pour apprécier le caractère réel d'une cessation d'activité il faut retenir à la fois les critères de cession de clientèle, de changement de lieu et de nature d'activité. (CE 30 avril 1986, n° 42397).

Le critère principal retenu par l'Administration et le Conseil d'Etat, pour apprécier s'il y a ou non cessation d'activité, est constitué par **"le changement de nature d'activité"**.

En conséquence, un professionnel qui change de lieu d'exercice en cédant sa clientèle n'est pas considéré comme ayant cessé son activité s'il se réinstalle presque aussitôt sans apporter de modifications à la nature de son activité. (Rép. Narquin, n° 16743, AN 5-10-82, p. 2592)

Par contre, il a été jugé qu'un médecin qui cédait sa clientèle de généraliste pour se réinstaller en qualité de médecin spécialiste dans une autre localité, avait effectivement cessé son activité (CE 6-10-82, n° 25080)

Est également assimilé à une cessation d'activité le fait de cesser d'exercer sa profession à titre individuel pour **apporter son concours à une société civile professionnelle**. (CE 25-2-1981 n° 18095; BNC-III-10400)

4313 La **mise en location-gérance d'une clientèle libérale** pour une durée déterminée n'équivaut pas à une cessation d'activité et ne donne donc pas lieu à imposition des plus-values latentes, sauf si elle dissimule une véritable cession de clientèle. Il s'agissait en l'espèce d'un **contrat de commodat** conclu pour une période de trois ans, sans engagement de cession de clientèle (donc sans versement d'indemnité). (CE 11.5.84 n° 38025, BNC II-23720s) **Voir aussi n° 4315**

De même, l'**apport en jouissance d'un cabinet** d'expertise comptable à une SARL pour une durée de 25 ans n'entraîne pas son transfert de propriété et n'emporte donc pas cessation de l'activité professionnelle. En effet, dès lors que l'apport en jouissance est fait pour une

durée déterminée, l'apporteur reste propriétaire du bien. Seuls les apports purs et simples emportent transfert de propriété. (CE 18-9-98, n° 135565, RJF 11/98) **(Voir également n° 3025)**

4315 En revanche, un expert-comptable doit être considéré comme ayant cessé son activité à la date à laquelle il a conclu un **contrat de commodat** mettant gratuitement sa clientèle à la disposition d'une société dont il est président du conseil d'administration et actionnaire dès lors que l'intéressé s'est également engagé à céder sa clientèle à la société à l'issue de la période de deux ans et a perçu lors de la signature du contrat une "indemnité d'immobilisation" imputable sur le prix de cession et représentant plus de 4/5^e de celui-ci. (CAA Paris 15 juin 2005, n° 01-1794; RJF 1/06, N°34) **Voir aussi n° 4313**

Exercice en société

432 A défaut de stipulations contraires des statuts, le retrait ou le décès d'un associé d'une société de personnes n'est pas réputé constituer une cessation d'activité. En conséquence, l'imposition des résultats doit être effectuée :

- soit dans les conditions habituelles (au 31 décembre), en tenant compte des éventuelles plus-values et moins-values ;
- soit dans les conditions définies par l'article 93 B du CGI (résultat intermédiaire et au 31 décembre) **(voir n° 419)**

Par contre, la dissolution d'une société de personnes entraîne l'imposition immédiate de la quote-part de résultat des associés.

Transformation de SCP en association d'avocats (CGI, art. 151 octies C; BOI-BNC-SECT-70-50-20)

4325 La transformation d'une SCP en association d'avocats à responsabilité professionnelle individuelle (AARPI) n'entraîne pas les conséquences fiscales d'une cessation d'activité, dès lors que les trois conditions suivantes sont respectées :

- les membres de l'association issue de la transformation sont identiques aux associés de la société ou de l'organisme transformé;
 - aucune modification n'est apportée aux écritures comptables;
 - l'imposition des bénéfices, profits et plus-values non imposés lors de la transformation demeure possible sous le nouveau régime fiscal applicable à l'association. Cette opération est donc totalement neutre au plan fiscal. La taxation des bénéfices en sursis d'imposition et des créances acquises non encore recouvrées sera effectuée au fur et à mesure de la continuation de l'activité par l'association.
- Cette disposition s'applique aux transformations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2009.

Modalités particulières d'imposition

IMPOSITION IMMÉDIATE DU BÉNÉFICE (art. 202 du CGI)

433 Le bénéfice doit être arrêté à la date de cessation ou du décès du professionnel, en tenant compte :

- des créances acquises mais non encore recouvrées à la date de cessation d'activité; **(1)**
- des dépenses engagées mais non encore réglées. Les professionnels sont ici autorisés à estimer les dépenses professionnelles qu'ils devront régler postérieurement à la date de cessation mais qui concernent la période d'activité. **(2)**
- des amortissements, le cas échéant, prorata temporis jusqu'à la date de cessation.

(1) Les créances acquises et non encore encaissées qu'il convient d'ajouter aux recettes proprement dites s'entendent des sommes dues à l'exploitant dans le cadre de son activité professionnelle, dont le montant était convenu avec les débiteurs mais qui restaient à encaisser à la date de la cessation ou du décès.

En pratique, il s'agit pour l'essentiel d'honoraires ou de commissions correspondant à des prestations antérieures et dont le montant n'a pas encore été réglé par le client.

Ne répondent pas notamment à cette définition de créances acquises les honoraires de consultation ou de plaidoirie dus à raison d'affaires non encore jugées, si leur montant n'était pas définitivement convenu à la date de la cessation ou du décès (C.E. 25-2-1981, n° 18096).

(2) Les dépenses engagées et non encore réglées qu'il convient d'ajouter aux dépenses supportées effectivement s'entendent des sommes dues par l'exploitant dans le cadre de son activité professionnelle dont le montant était convenu avec les créanciers mais qui restaient à régler à la date de cessation ou du décès. Il s'agit, par exemple, des dépenses d'électricité et de chauffage non encore facturées, des loyers courus si ceux-ci sont payables à terme échu, des honoraires à verser, des cotisations sociales non encore mises en recouvrement, des impôts et taxes déductibles qui sont normalement payables après l'expiration de la période d'imposition.

TRANSFORMATION D'ACTIVITÉ EN SOCIÉTÉ :

☞ **Option pour l'imposition étalée des créances acquises** (art. 1663 bis du CGI ; BOI-BNC-CES-30-20120912)

4331 Lorsque vous cessez l'activité que vous exercez à titre individuel ou en qualité d'associé d'une SCP pour devenir associé d'une société d'exercice libéral (SEL), vous pouvez obtenir, sur option, le paiement fractionné de l'impôt sur le revenu correspondant aux créances acquises sur l'année de cessation et les deux ou quatre années suivantes.

Il en est de même :

- en cas d'option pour l'impôt pour les Sociétés (IS) d'une société de personnes exerçant une activité libérale (SCP notamment);

- pour les contribuables qui cessent d'exercer une profession libérale individuelle pour devenir associés d'une société de personnes soumise à l'impôt sur le Revenu et exerçant une activité libérale.

Choix de la période de fractionnement

L'option pour le fractionnement sur une période de 3 ou 5 ans, formulée sur papier libre, doit être jointe à la déclaration de résultats souscrite au titre de la cessation dans le délai de 60 jours.

Lorsque l'activité non commerciale est exercée dans le cadre d'une société de personnes, il appartient à chacun des associés de demander le fractionnement du paiement de l'impôt correspondant à sa quote-part de créances acquises par la société. L'option, exercée par l'un des associés, reste sans effet sur la situation de ses co-associés. Cette demande, sur papier libre, doit être jointe à la déclaration des revenus (n° 2042) déposée par l'associé dans le délai de 60 jours et faisant apparaître sa quote-part des résultats de la société.

L'option est irrévocable.

Conséquences de l'option

Cette possibilité de fractionnement concerne uniquement le supplément d'impôt sur le revenu correspondant à la taxation des créances acquises éventuellement corrigées des dépenses professionnelles engagées et non encore payées qui auraient été prises en compte pour la détermination du résultat fiscal constaté au jour de la cessation d'activité. Elle ne concerne pas, en revanche, la CSG. Les intéressés devront tenir compte de cette règle pour la détermination de la CSG dans la déclaration destinée aux URSSAF.

à noter : ne peuvent bénéficier du fractionnement les contribuables dont le Bénéfice Non Commercial à la date de cessation d'activité a été déterminé selon les règles de la comptabilité commerciale, c'est-à-dire en fonction des créances acquises et des dettes engagées.

Le fractionnement donne lieu au paiement d'un intérêt au taux légal.

Ces dispositions peuvent se combiner avec l'article 163 OA du CGI relatif à l'imposition des revenus exceptionnels selon le système du quotient (**cf n° 250**), les créances acquises pouvant être considérées comme ayant la nature d'un revenu exceptionnel (BOI-BNC-CES-30-20120912, n° 110 à 130) et également avec l'art. 202 quater du CGI (**cf n° 4332**)

Fractionnement : les intéressés sont autorisés à demander que le paiement de ce supplément d'impôt soit fractionné par parts égales soit sur l'année de cessation et les deux années suivantes, soit sur l'année de cessation et les quatre années suivantes.

☞ Option pour un transfert d'imposition des créances acquises (art. 202 quater du CGI)

4332 Afin de permettre aux professionnels libéraux de restructurer leur activité sans coût fiscal, la loi a institué une exception au principe d'imposition immédiate des créances acquises et a prévu un transfert d'imposition de ces créances à la société bénéficiaire de l'apport dans les situations suivantes :

- apport par une personne physique de son activité non commerciale ou libérale exercée précédemment à titre individuel ou au travers d'une société en participation ou d'une société de fait, soit à une société de personnes ou une SCP relevant de l'impôt sur le revenu, soit à une société d'exercice libéral (SEL);
- transformation d'une société de personnes, et notamment d'une SCP au profit d'une SEL;
- absorption ou scission d'une société de personnes au profit d'une autre société de personnes ou d'une SCP, ou au profit d'une SEL;
- absorption ou scission d'une SCP au profit de toute autre société quelle qu'en soit la forme, qu'elle soit soumise ou non à l'impôt sur les sociétés;
- option d'une société de personnes exerçant une activité libérale ou d'une SCP pour l'IS.

Les créances acquises non encore recouvrées et les dépenses engagées non encore payées au titre des **trois mois qui précèdent** la réalisation d'une des opérations visées ci-dessus sont prises en compte (de manière extra-comptable), non pas dans les résultats de l'apporteur mais dans ceux de la société qui les recouvre ou les acquitte, à condition que les créances et les dettes correspondantes soient inscrites au bilan de cette société. Cette prise en compte s'effectue au titre de l'exercice en cours au premier jour du mois qui suit la période de trois mois (ou au titre de l'année de leur encaissement ou de leur paiement si le résultat de la société est déterminé selon les règles des BNC).

Le report d'imposition des créances acquises est applicable sur option conjointe du contribuable et de la société. Sont en revanche exclus de cette possibilité les contribuables qui ont exercé l'option pour l'imposition de leur BNC selon les règles des créances acquises et des dépenses engagées.

NB : Cette mesure ne s'applique pas en cas de cession à titre onéreux de clientèle à une société. (Rép. Marini, JO SEN du 25.9.03)

Ce dispositif, prévu à l'origine pour les opérations réalisées entre le 1-1-2000 et le 31-12-2005 a été pérennisé par la loi de finances pour 2005. (BOI 5 G-2-05)

DÉTERMINATION DES PLUS-VALUES ET MOINS-VALUES

434 Chaque élément d'actif (affecté par nature ou sur décision du contribuable au patrimoine professionnel) doit donner lieu à la détermination d'une plus-value ou

d'une moins-value (voir n° 215), en sachant que certaines plus-values peuvent bénéficier d'une des mesures d'exonération prévues aux articles :

- 151 septies du CGI (voir n°s 225 et suivants)
- 151 septies A du CGI (voir n° 2293)
- 151 septies B du CGI (voir n° 2294)
- 238 quindecies du CGI (voir n° 2295)

OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

435 Deux déclarations doivent être souscrites par le contribuable ou ses ayants droits :

1°) une déclaration administrative de cessation d'activité non salariée (imprimé P4)

Les contribuables doivent établir une première déclaration visant à informer l'administration de leur cessation d'activité et de la date à laquelle elle a été ou sera effective. Cette déclaration doit également comporter, le cas échéant, les nom, prénom, et adresse du successeur. Elle doit être souscrite dans les 30 jours auprès du centre de formalités des entreprises (C.F.E.) tenu par l'URSSAF (ou par les greffes des tribunaux de commerce pour les sociétés civiles et les agents commerciaux).

2°) une déclaration fiscale de cessation d'activité

La déclaration du bénéfice non commercial n° 2035 doit être souscrite dans un délai de 60 jours à compter de la date effective de cessation ou de celle de la publication au Journal Officiel, de la nomination du successeur pour les titulaires de charges et offices, si elle est antérieure à la date effective de cessation.

Cette déclaration de résultat peut être provisoire; une déclaration définitive peut alors être souscrite par les contribuables lorsque les créances ont été encaissées et les dettes réglées.

Elle doit être adressée au centre des impôts du lieu d'exercice de la profession, s'il est différent de celui de la résidence du contribuable.

📌 **La déclaration doit être communiquée à l'AGA et télétransmise au service des impôts, via l'AGA ou via le cabinet comptable. (cf n° 16)**

DÉCÈS DU PROFESSIONNEL

436 Obligations déclaratives. Les renseignements et déclarations doivent être fournis par les ayants droit du contribuable; le délai de production de la déclaration n° 2035 est porté à 6 mois (voir n° 35)

NB : La déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 imposables au nom du défunt peut, quant à elle, être souscrite dans les délais de droit commun. Voir n° 45

Imposition des plus-values. Les plus-values constatées à l'occasion de la réalisation des éléments d'actif sont toutes taxées comme des plus-values à long terme.

Toutefois, les héritiers peuvent demander l'application du régime de droit commun s'il est plus favorable (en cas de réalisation d'une moins-value à court terme par exemple). (art. 39 terdecies 2 du CGI)

L'imposition des plus-values constatées lors du décès peut également être différée lorsque l'activité est continuée, soit par un ou plusieurs héritiers ou successibles en ligne directe ou par le conjoint survivant jusqu'à la cession ou la cessation de l'activité de ce(s) dernier(s).

L'application de cette disposition est subordonnée à l'obligation pour les nouveaux exploitants de n'apporter aucune augmentation aux évaluations des éléments d'actif figurant sur le registre des immobilisations.

Ces dispositions sont applicables à toute transmission à titre gratuit. (art. 41 du CGI)

Prise en compte de la dépréciation éventuelle de la clientèle en cas de décès

4365 Le décès du professionnel libéral est susceptible d'affecter de manière plus ou moins durable la bonne marche du Cabinet ainsi que ses perspectives de développement. L'article 98 de la loi de finances rectificative pour 2004 a introduit une mesure permettant aux héritiers de tenir compte de cette dépréciation lors de la déclaration d'évaluation des biens transmis qu'ils doivent effectuer (dans les six mois du décès) pour l'établissement des droits de succession.

Dans ce cadre, il est notamment nécessaire de justifier par tous moyens du lien de causalité entre le décès du professionnel et la modification des perspectives de développement du Cabinet.

L'administration fiscale précise dans une instruction les conditions d'application de cette mesure. (BOI-ENR-DMTG-10-40-10-40, §160s)

DÉDUCTION ULTÉRIEURE DE L'IMPOSITION IMMÉDIATE

437 L'imposition immédiate se traduit par le paiement de l'impôt dans les deux ou trois mois qui suivent la date de cessation effective d'activité.

L'impôt acquitté par le contribuable :

- ne concerne que ses revenus libéraux;
- a été calculé selon le barème d'imposition qui s'applique aux revenus perçus l'année précédente.

Aussi, une régularisation **(1)** doit être effectuée au début de l'année qui suit celle de la cessation d'activité.

(1) Cette régularisation peut notamment intervenir à l'occasion de la déclaration d'ensemble des revenus du foyer fiscal pour l'année de la cessation qui doit normalement parvenir à l'administration avant le 1^{er} mars * de l'année suivante *. (Rép. Calmat, AN n° 58796,28.09.92). * **ndlr** : avant le 2^e jour ouvré qui suit le 1^{er} mai

Le contribuable doit souscrire normalement sa déclaration n° 2042 en y portant l'ensemble de ses revenus, y compris le bénéfice non commercial déclaré en cours d'année.

Une nouvelle imposition sera établie sous déduction des cotisations d'impôt déjà acquittées.

DÉPENSES EFFECTUÉES APRÈS LA CESSATION D'ACTIVITÉ

4372 ✓ Le versement de primes d'assurance par un architecte retraité pour couvrir les risques de mise en jeu de sa responsabilité professionnelle entraîne la constatation d'un déficit non commercial imputable sur les bénéfices de même nature réalisés au cours de la même année par le foyer fiscal ou, à défaut, sur le revenu global. (Réponse Birraux, JO AN 16-2-98, p. 853)

✓ À l'inverse, le rachat de cotisations vieillesse effectué par un chirurgien-dentiste après sa cessation d'activité en vue de se constituer une retraite plus élevée, ne constitue pas une dépense nécessitée par l'exercice de la profession puisque l'intéressé ne l'exerce plus.

Pour la Cour administrative d'appel de Nancy, un tel rachat n'est pas de nature à faire naître un déficit catégoriel reportable sur le revenu global.

En revanche, l'imputation directe de la charge sur le revenu global de l'année du rachat (sans possibilité de report sur les années postérieures) est autorisée, conformément aux dispositions de l'article 156, & II, 4° du CGI. (CAA Nancy, 19-2-98, n° 94-01072)

NB : Il en va différemment des dépenses engagées avant la cessation d'activité et qui ne sont payées qu'après. En effet, dans ce cas, ces dépenses peuvent être estimées et déclarées provisoirement sur la déclaration 2035 à la date de cessation (dans les 60 jours). Elles font ensuite l'objet d'une déclaration définitive de cessation lorsque les dettes ont été réglées. (voir n°s 435 et 437)

✓ Voir également n° 4379

Déduction des charges en cas d'interruption temporaire d'activité

4375 L'administration admet qu'un professionnel libéral qui interrompt l'exercice de son activité pour un mandat parlementaire puisse continuer à déduire, en cours de mandat, les charges professionnelles afférentes à cette activité libérale. La déduction des charges est cependant subordonnée à la condition que l'activité libérale soit susceptible d'être à nouveau exercée à l'expiration des mandats. Cette condition est appréciée au cas par cas. Lorsqu'elle est remplie, le déficit non commercial qui résulte de la déduction des charges est imputable sur le revenu global. (Réponse Trucy, JO Sénat 17-1-02, p. 146)

Autres obligations

T.V.A.

4377 - Les contribuables redevables de la T.V.A. selon le régime réel normal doivent déposer leur déclaration dans les 30 jours de la cessation (article 287-4 CGI).

- Les contribuables placés sous le régime simplifié sont également tenus de souscrire une déclaration faisant ressortir les taxes sur le chiffre d'affaires relatives à l'année en cours ainsi que, le cas échéant, celles qui n'auraient pas encore été déposées au titre de l'année civile précédente (article 242 septies de l'Annexe II au C.G.I.). Il s'agit de la déclaration CA12 normalement souscrite avant le 2^e jour ouvré qui suit le 1^{er} mai de l'année N + 1 au titre de l'année N. Le délai de dépôt de cette déclaration CA 12 est de 60 jours (art. 287-4 CGI)

Exemple : un professionnel cesse son activité.

1^{er} cas : le 30 septembre N. Il doit déposer une déclaration CA12 avant le 30 novembre N (opérations réalisées du 1-1-N au 30-9-N).

2^e cas : le 10 janvier N. Il doit déposer deux déclarations C.A. 12 avant le 10 mars N : une au titre de N - 1, une au titre de la période 1^{er} janvier N - 10 janvier N.

Remarques : - En cas de décès, le délai de souscription des déclarations de TVA n'est pas modifié.

- Les biens qui ont ouvert droit à déduction de TVA sont imposables à la TVA lorsqu'ils sont cédés ou prélevés (cf. n° 553)

4379 - Les sommes perçues après la date de cessation qui se rapportent à des opérations antérieures – l'exigibilité de la TVA intervenant à l'encaissement –, sont considérées comme des opérations soumises à la TVA à titre occasionnel et doivent faire l'objet d'une déclaration CA3 (demander à votre SIE qu'il laisse votre compte ouvert à la transmission de déclarations de TVA pour des périodes postérieures à la cessation).

DAS2 : les honoraires, commissions et autres rémunérations non salariales versées pendant l'année de la cession ou de la cessation doivent être déclarées dans les 60 jours. Ce document est déposé en simple exemplaire auprès du centre départemental d'assiette des impôts.

DÉCLARATION DES SALAIRES (DADS 1)

438 - En cas de cession ou de cessation du cabinet ou de la profession, les rémunérations payées pour l'année de la cession ou de la cessation doivent être déclarées dans les 60 jours.

- En cas de décès de l'employeur, la déclaration doit être souscrite par les ayants-droit du "de cujus" dans les 6 mois du décès. Le délai ne peut toutefois s'étendre au-delà du 31 janvier de l'année suivante.

FORMATION PROFESSIONNELLE

La déclaration n° 2483 (participation au développement de la formation professionnelle) doit, en cas de cession ou de cessation d'activité, être produite dans les 60 jours de la cession/cessation ou dans les 6 mois du décès. Cette déclaration doit être supprimée en 2016.

TAXES ASSISES SUR LES SALAIRES

439 Taxes sur les salaires, participation à la formation professionnelle continue et participation à l'effort de construction.

A l'exception de la taxe sur les salaires, payable immédiatement en cas de cession ou de cessation d'activité, ou dans les 15 jours du mois suivant en cas de décès, les autres taxes sont payables dans le mois suivant l'arrêt d'activité et dans les 6 mois en cas de décès.

CFE (cotisation foncière des entreprises)

440 En cas de suppression d'activité en cours d'année (sans successeur), la CFE et, le cas échéant la CVAE (cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises) ne sont pas dues pour les mois restant à courir (CGI art. 1478). Il convient dès lors d'en aviser le service des impôts le plus rapidement possible ou, dans le cas où le rôle est établi, de demander le dégrèvement de la fraction de cotisation correspondant à la période pendant laquelle le professionnel n'a plus exercé (calculée par mois entiers).

En cas de cession de l'activité, l'ancien exploitant doit déclarer la cession (totale ou partielle) au SIE avant le 1^{er} janvier :

- de l'année suivant le changement, pour les changements d'exploitant en cours d'année ;
- de l'année du changement pour les changements d'exploitant au 1^{er} janvier.

Cette déclaration doit être souscrite sur papier libre et doit indiquer la date du changement d'exploitant, l'identité du nouvel exploitant (et, pour éviter toute difficulté, son adresse) et, si elle est différente, son activité et les éléments cédés en cas de cession partielle. (article 1477, II-b du CGI ; FR 49-12)

ORGANISMES SOCIAUX

441 En principe, le CFE (centre de formalité des entreprises) se charge de prévenir les différentes caisses : Urssaf, assurance maladie (RSI) et assurance vieillesse. Il est cependant prudent d'informer parallèlement les caisses concernées. Pour la caisse de retraite, il est conseillé de la prévenir avant la cessation pour éviter d'avoir à payer le trimestre suivant.

AGA : N'oubliez pas de prévenir votre association agréée. La cessation d'activité ou le décès entraînent la radiation de l'adhérent.

Attention aux délais de réadhésion à une AGA

- En cas de décès, les ayants-droit ou la succession doivent, pour bénéficier des allègements fiscaux pour l'année en cause, s'inscrire dans les six mois suivant le décès (s'ils peuvent légalement exercer l'activité).

- En cas de transfert d'individuel à société ou de société à individuel, une nouvelle adhésion doit être prise dans les cinq mois de la reprise d'activité sous la nouvelle forme juridique.

- En cas de réinstallation, le professionnel dispose de 5 mois à compter de sa nouvelle activité pour adhérer à nouveau à une Association agréée.

AVANTAGES FISCAUX LIÉS À L'ADHÉSION À UNE AGA

I - BASE D'IMPOSITION NON MAJORÉE

Art. 158, 7 du CGI; BOI-HR-BASE-10-10-20-20161202

- 450** Les adhérents d'associations agréées bénéficient, sous certaines conditions, de l'imposition de leur bénéfice imposable **sans application de la majoration forfaitaire de 25 %**.

Aux termes de l'article 158, 7 du CGI (dans sa rédaction issue de l'article 76, I-4° de la loi de finances pour 2006), la base d'imposition des revenus des non-adhérents est majorée de 25 % afin de neutraliser l'intégration de l'ancien abattement de 20 % dans le barème de l'impôt et de maintenir une différence de traitement au profit des adhérents.

L'adhésion à un organisme agréé permet donc d'échapper à cette majoration depuis l'imposition des revenus de 2006.

Conditions d'octroi

- 451** L'octroi de cet avantage est subordonné aux conditions suivantes :

- vous devez être assujetti(e) à l'**impôt sur le revenu** ;
- vous devez être placé(e) sous le régime de la **déclaration contrôlée** (sur option ou de plein droit) ;
- vous devez **avoir été adhérent(e) durant l'année entière** ou pour les nouveaux adhérents, avoir adhéré **avant le 1^{er} juin 2016** ou bien dans les **cinq mois** du début d'activité ou **avant le 31/12/2016** en cas de franchissement du seuil du micro-BNC ou enfin, **en cas de démission d'une AGA**, avoir adhéré **dans les 30 jours de la démission**;
- **vous ne devez pas avoir été exclu d'une AGA** pour n'avoir pas :
 - fourni de réponse suffisante aux demandes de justification de l'AGA;
 - donné suite à la demande de l'AGA de rectifier une déclaration fiscale ou à la suite d'une procédure ouverte en application de l'article L 166 du LPF. (LFR 2015, art. 37)

Médecins conventionnés

✓ Principe de non-cumul des avantages

- 453** L'administration exclut la possibilité de cumuler les abattements conventionnels des médecins conventionnés du secteur 1 (déduction spéciale du groupe III et déduction complémentaire de 3 %) avec la dispense de majoration prévue par l'article 158, 7 du CGI.

Les médecins concernés doivent donc choisir entre leurs déductions spécifiques et l'absence de majoration de 25%. (BOI-BNC-SECT-40-20160504 § 260)

REMARQUES

L'**abattement du groupe III** ne correspond pas à des frais. Il est accordé pour tenir compte des sujétions particulières inhérentes à la situation des médecins conventionnés. Il est opéré par l'application d'un barème. (voir annexe n° 560 et notamment les cas particuliers)

La **déduction de 3 %** est destinée à compenser l'absence du groupe II pour les médecins relevant du régime de la déclaration contrôlée. Cette déduction est calculée sur la même assiette que le groupe III, c'est-à-dire sur les recettes provenant d'honoraires conventionnels.

Les recettes exonérées au titre de la permanence des soins ne sont pas comprises dans la base de calcul des déductions (groupe III et 3 %). (BOI-BNC-CHAMP-10-40-20, § 110) voir n° 319

En cas de redressement : l'administration admettait jusqu'à présent que les médecins conventionnés qui faisaient l'objet d'un redressement entraînant la remise en cause de la non-majoration de 25 % pouvaient demander l'application des déductions du groupe III et de 3 % dont ils auraient bénéficié en l'absence d'adhésion à une association agréée. Cette possibilité est supprimée à compter du 7 octobre 2015. (BF 12/15)

- 454** ✓ **Exception relative à la première année d'adhésion** (BOI-BNC-SECT-40-20160504, n°s 270 s)

Pour inciter les médecins conventionnés du secteur 1 à adhérer à une association agréée, il est admis qu'ils

peuvent cumulativement bénéficier, au titre de la première année d'adhésion à une telle association, à la fois de la déduction forfaitaire de 3 % sur leurs recettes conventionnelles et de l'absence de majoration de 25 % de leurs revenus.

Cette mesure de tolérance appelle les précisions suivantes :

a) Bénéficiaires

Les médecins doivent remplir deux conditions :

- être conventionnés et respecter les tarifs conventionnels (secteur I) ;

Les praticiens qui ont choisi de pratiquer des honoraires libres ou qui ont signifié à la caisse d'assurance maladie dont ils dépendent leur volonté de ne pas adhérer à la convention nationale des médecins sont exclus du champ d'application de la mesure ;

- adhérer pour la première fois à une association agréée.

b) Cas particuliers des médecins remplaçants.

Les médecins remplaçants, n'étant pas personnellement adhérents à la convention nationale, sont exclus du champ d'application du régime spécial des médecins conventionnés. En revanche, ils peuvent adhérer à une association agréée et bénéficier le cas échéant de l'absence de majoration de 25 % des revenus.

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.

S'ils restent adhérents à une association agréée après cette installation, ils peuvent bénéficier de la mesure de faveur au titre de la première année civile suivant celle au cours de laquelle ils ont été conventionnés.

Exemple : - médecin remplaçant adhérent d'une association agréée depuis le 31 mars N;

- installation et conventionnement le 1^{er} septembre N+1.

Il peut bénéficier du cumul au titre de l'imposition des revenus de N+2.

455 ✓ **Maintien de la déduction forfaitaire de 2 %**

Quelle que soit l'option choisie entre la déduction du groupe III et la déduction complémentaire de 3 %, d'une part, et l'absence de majoration de 25 % des revenus, d'autre part, les médecins conventionnés du secteur I peuvent bénéficier de l'abattement spécifique de 2 % représentatifs des frais professionnels suivants : représentation, réception, prospection, cadeaux professionnels, travaux de recherche, blanchissage, petits déplacements. (BOI-BNC-SECT-40-20160504, n° 320)

✓ **Attention au changement de mode de comptabilisation des honoraires**

457 Une tolérance administrative permet aux médecins conventionnés, non adhérents d'une association agréée, de les dispenser de comptabiliser leurs recettes conventionnelles et de déclarer celles figurant sur les relevés de sécurité sociale. Cela étant, ces relevés sont conçus à partir des remboursements effectués aux assurés sociaux et compor-

tent un décalage entre la date d'encaissement des honoraires et celle de leur remboursement. Ce décalage ne doit pas conduire à exclusion de la base imposable des recettes qui ont été effectivement encaissées au cours de la période d'imposition. Le Conseil d'Etat a confirmé cette analyse à plusieurs reprises.

Les mêmes principes s'appliquent en cas d'abandon par un médecin conventionné du bénéfice de la tolérance au profit de la tenue d'un document faisant apparaître le détail journalier des recettes professionnelles. **C'est le cas notamment des médecins conventionnés lorsqu'ils adhèrent à une AGA.** Les honoraires correspondant à la période de décalage doivent donc être ajoutés au bénéfice de l'année qui précède le passage au nouveau système de comptabilisation.

EN PRATIQUE : Il appartient aux intéressés de se rapprocher de leurs caisses départementales d'assurance maladie pour obtenir le montant des honoraires en cause.

Réponse Authié, n° 16374, SEN 24 avril 1997, p. 12825

II - RÉDUCTION D'IMPÔT POUR FRAIS DE COMPTABILITÉ ET D'ADHÉSION A UNE AGA

Article 199 quater B du CGI ; BOI-IR-RICI-10-20160504

Conditions d'octroi

460 Les adhérents dont les recettes (après rétrocessions d'honoraires) n'excèdent pas les limites du régime micro-BNC peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt égale aux **deux tiers** * des dépenses exposées pour la tenue de la comptabilité et pour l'adhésion à une association agréée..

* Ce plafond s'applique aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016, dans la limite de 915 € par an et du montant de l'impôt sur le revenu dû. (LFR 2015, art. 37)

Pour bénéficier de la réduction d'impôt, les professionnels doivent satisfaire simultanément aux trois conditions suivantes :

- être assujettis à l'impôt sur le revenu;
- être imposés sur option selon le régime de la déclaration contrôlée;
- avoir été adhérents d'une association durant toute l'année, ou dans les mêmes conditions que celles fixées pour l'octroi des avantages fiscaux (n° 450).

Frais ouvrant droit à réduction d'impôt

La réduction d'impôt couvre toutes les dépenses ayant le caractère de frais de gestion exposées :

- pour la **tenue de la comptabilité** (ex : honoraires versés à un professionnel de la comptabilité, rémunération d'un comptable salarié, achats de livres-comptables...), à l'exception de tout investissement en matériel;
- et pour l'**adhésion à une association agréée**.

Ces dépenses sont imputables pour leur montant hors TVA récupérée.

ATTENTION : Afin d'éviter une double déduction (du résultat et de l'impôt), ces dépenses doivent être réintégrées au résultat (à la ligne 36, case CC "Divers à réintégrer").

Seul le surplus éventuel des dépenses excédant les 2/3 des dépenses éligibles ou le plafond de 915 € reste déductible du résultat. (voir exemples ci-après)

Remarques

➡ Selon l'administration, la réduction d'impôt ne bénéficiant qu'aux adhérents placés par option sous le régime de la déclaration contrôlée, elle ne peut pas s'appliquer aux contribuables qui relèvent obligatoirement de ce régime en raison de la nature de leur activité (titulaires de charges et offices par exemple) ou de leur forme juridique (sociétés de personnes), et ce quel que soit le montant de leurs recettes (BOI-IR-RICI-10, n° 70 et 80)

➡ Pour l'application de cette disposition, le contribuable doit en principe opter expressément, pour une durée d'un an *, pour le régime de la déclaration contrôlée. Cela dit, il est admis que la réduction d'impôt est également applicable aux titulaires de bénéfices non commerciaux ayant réalisé un montant de recettes inférieur aux limites du régime micro-BNC, mais qui ont opté pour leur assujettissement à la TVA et sont placés, de ce fait, pour une durée d'un an * sous le régime de la déclaration contrôlée. (BOI-IR-RICI-10, n° 110 et 120*)

* Ndlr : BOI non modifié à ce jour mais durée d'option ramenée à 1 an par la loi "Sapin 2" du 9-12-16, art 124

➡ En cas de début ou de cessation d'activité en cours d'année, la réduction, contrairement à la limite du régime micro-BNC, n'a pas à être réduite au prorata temporis.

➡ Lorsqu'un même contribuable exerce plusieurs activités relevant des bénéfices non commerciaux, la réduction d'impôt est applicable une fois à la totalité des bénéfices.

➡ Activités exercées par les membres d'un même foyer fiscal : la réduction d'impôt est applicable et se plafonne, le cas échéant, au niveau de chaque membre d'un même foyer fiscal. (BOI-IR-RICI-10, n° 290)

➡ Lorsque les activités exercées sont de natures différentes (BNC et BIC, par exemple) et donnent lieu à la souscription de déclarations séparées, la réduction est appliquée et plafonnée distinctement au niveau de chaque catégorie de revenus. (BOI-IR-RICI-10, n° 250 à 270)

➡ Une réduction d'impôt est, en général, plus avantageuse qu'une déduction du résultat. Toutefois, cette réduction ne peut excéder le montant de la cotisation de l'impôt sur le revenu (l'éventuel excédent ne vous sera pas remboursé).

➡ Sur la déclaration complémentaire n° 2042 CPRO, les frais susvisés seront reportés sous la rubrique "RÉDUCTIONS OU CRÉDITS D'IMPOT", case 7FF. Le nombre de Cabinet(s) est également à mentionner case 7FG

EXEMPLES (pour l'exercice 2016) (a)	1 ^{er} cas (b)	2 ^e cas
Frais totaux de comptabilité et d'adhésion (ligne 21 de la déclaration 2035 A)	1 500 €	1 200 €
A réintégrer (ligne 36 de la déclaration 2035 B) plafond de la réduction d'impôt	915 €	800 €
Réduction d'impôt à porter sur la déclaration 2042 CPRO, case 7FF.	915 €	800 €

(a) montant d'impôt sur le revenu de 950 € au titre de cette année.

(b) - premier plafond : les dépenses sont plafonnées à 1 000 € (1 500 € x 2/3) ;

- deuxième plafond : les dépenses sont plafonnées à 915 € ;

- troisième plafond : le montant des dépenses éligibles reste de 915 € (915 € < 950 €).

Dans ce cas, le professionnel bénéficie d'une réduction d'impôt de 915 € et d'une déduction du résultat de 585 € (1500 - 915)

III - DISPENSE DE PÉNALITÉS POUR LES NOUVEAUX ADHÉRENTS

CGI art. 1755 ; BOI-CF-INF-30-40-20120912, § 30

470 Lorsqu'ils révèlent spontanément, par lettre recommandée, les inexactitudes, insuffisances ou omissions de leurs déclarations fiscales encore susceptibles d'être rectifiées, les nouveaux adhérents à une Association agréée sont, sauf cas de manœuvres frauduleuses, dispensés de toute majoration fiscale (intérêts de retard, majorations de 10%, majoration de 40% en cas de manquement délibéré), quels que soient les impôts concernés. (Cf n° 60 & 70)

L'octroi de cet avantage est subordonné aux conditions suivantes :

- les insuffisances, inexactitudes ou omissions doivent être signalées à l'Administration dans un délai de trois mois suivant l'adhésion à l'AGA;
- elles ne doivent ni procéder de manœuvres frauduleuses, ni avoir fait l'objet, antérieurement à la date d'expédition de la lettre recommandée visée ci-dessus, d'aucune procédure administrative ou judiciaire ni d'aucune proposition de rectification;
- le supplément d'impôt résultant des révélations du contribuable doit être acquitté dans les délais impartis.

Bénéficiaires : les professionnels admis à bénéficier de la dispense de pénalités sont les nouveaux adhérents, auxquels sont assimilés les professionnels qui réadhèrent à une association agréée sous réserve qu'ils puissent se prévaloir du délai de cinq mois pour que leur inscription produise ses effets immédiats sur le plan fiscal (exemple : réinscription après cessation de clientèle ou cessation d'activité).

Sont en revanche exclues du bénéfice de ces dispositions les personnes qui adhèrent à nouveau après avoir démissionné d'une association ou en avoir été exclues.

Déclarations concernées : les déclarations susceptibles d'être rectifiées à la suite des révélations des nouveaux adhérents sont celles qui se rapportent à l'activité professionnelle des intéressés (déclaration n° 2035, de TVA, etc.)

La régularisation peut concerner aussi bien les insuffisances, inexactitudes ou omissions commises dans les déclarations déposées que le défaut de déclaration et porter sur toute la période non prescrite au moment de l'adhésion.

IV - DÉDUCTION INTÉGRALE DU SALAIRE DU CONJOINT

BOI-DJC-OA-30; BOI-BNC-BASE-40-60-10; LFR 2015, art. 37

- 471 Le salaire versé au conjoint est intégralement déductible fiscalement. Pour information, il est plafonné pour les non-adhérents à 17 500 € (à compter de 2016) lorsque les époux sont mariés sous un régime de communauté ou de participation aux acquêts. (voir nos 335 & 341)
- La déduction reste toutefois subordonnée à l'exercice d'un travail effectif et au paiement des cotisations prévues pour la sécurité sociale, des allocations familiales et des autres prélèvements sociaux en vigueur.

V - DÉLAI DE REPRISE

BOI-CF-PGR-10-20-20160203, n° 55 et BOI-CF-PGR-10-30-20151007, n° 35

- 473 L'article 80 de la loi de finances pour 2015 a supprimé la réduction du délai de reprise de 3 à 2 ans. Ainsi, les adhérents des OGA sont à nouveau soumis au délai de reprise de droit commun de l'administration, soit trois ans.

L'allongement du délai de reprise s'applique aux délais de reprise venant à expiration à compter du 1^{er} janvier 2015. En pratique, la prescription demeure acquise au titre d'un exercice clos au cours de l'année 2012 lorsque les conditions prévues dans l'ancien dispositif sont réunies. En revanche, le délai de reprise de droit commun est applicable dès 2015 aux exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2013.

VI - MAJORATION SPÉCIFIQUE DE 10 %

Art. 1758 A du CGI ; BOI-CF-IOR-50-20-20160706; LFR 2016, art. 20 et BOI-ANXX-000277-20150608

- 475 La loi de finances pour 2006 a créé une **nouvelle majoration spécifique de 10 %** afin de tenir compte de l'intégration de l'abattement de 20 % dans le barème de l'impôt sur le revenu, qui prive de portée les sanctions visant à écarter l'application de l'abattement dans certaines situations. **Corrélativement, les dispositifs de remise en cause de l'abattement ont été supprimés.** (voir toutefois n° 451)

Cette **majoration, égale à 10 %** des droits des droits mis à la charge du contribuable ou de la créance indue, s'applique en cas de :

- **retard ou défaut de souscription des déclarations,**
- **inexactitudes ou omissions relevées dans les déclarations,**

ayant pour effet de minorer l'impôt dû par le contribuable ou de majorer une créance à son profit.

La majoration est portée à 20 % en cas de dépôt tardif effectué dans les trente jours d'une mise en demeure. En cas de déclaration tardive non spontanée ou de défaut de dépôt sans mise en demeure, la majoration de 10 % visée à l'article 1758 A du CGI se cumule avec celle de 10 % visée à l'article 1728 du CGI (Majorations pour défaut, retard ou insuffisances de déclaration, BOI-ANXX-000277)

Elle n'est pas due en cas de régularisation spontanée ou correction dans un délai de 30 jours à la suite d'une demande de l'administration. Elle est également écartée lorsqu'il est fait application des majorations de 40 % et 80 % en cas de retard ou de défaut de déclaration (CGI, art. 1728, I, b & c), des majorations de 40 % ou 80 % en cas de manquement délibéré ou de manœuvres frauduleuses (CGI, art. 1729) et de la majoration de 100 % prévue en cas d'opposition au contrôle fiscal (CGI, art. 1732, a).

VII - PROCÉDURE DE RÉGULARISATION SPONTANÉE

Article L.62 du LPF; BOI-CF-IOR-20-20150902

- 480 L'administration a mis en place une procédure de régularisation spontanée qui permet aux professionnels qui font l'objet d'une vérification de comptabilité de régulariser leur situation en cours de contrôle, moyennant le paiement d'un intérêt de retard (prévu à l'art. 1727 du CGI) réduit de 30 %.

Le contribuable demande par écrit et avant toute proposition de rectification, à régulariser dans les trente jours, les erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances relevées dans le cadre du contrôle. Un imprimé n° 3964-SD (CERFA n°12308) a été créé pour les besoins de cette procédure (BOI-LETTRE-000221)

La régularisation ne peut concerner que les

irrégularités commises de bonne foi, cette condition s'appréciant distinctement pour chaque régularisation.

Le vérificateur peut refuser d'appliquer la procédure de régularisation si ces conditions d'application ne sont pas réunies. Il doit d'ailleurs motiver sa décision de rejet. Il peut aussi suspendre sa décision s'il l'estime prématurée; il en informe le contribuable.

Jusqu'à l'imposition des revenus de 2005, l'abattement AGA n'était pas applicable aux régularisations effectuées dans le cadre de la procédure de régularisation.

Depuis l'imposition des revenus de 2006, la majoration spécifique de 10 % n'est pas applicable dans ce cas.

Pour l'appréciation de la tolérance légale du vingtième, les régularisations et les rectifications sont considérées comme des rehaussements. Si des régularisations ont été effectuées et acquittées en cours de contrôle alors que la limite du vingtième n'est, au final, pas atteinte, des dégrèvements d'office seront prononcés pour l'intérêt de retard au taux réduit payé à tort.

VIII - CONTRÔLE FISCAL SUR DEMANDE

*Article L13 C du livre des procédures fiscales (LPF)
BOI-CF-PGR-40-10-20150902*

485 Cette procédure, destinée à vous aider à bien appliquer les règles fiscales, vous permet de demander à l'administration d'opérer un contrôle fiscal sur certains points et de régulariser dans ce cadre les erreurs ou insuffisances éventuellement constatées.

Les sujets visés dans la demande sont susceptibles de concerner la période non prescrite et l'exercice en cours, pour lequel aucune déclaration n'a encore été déposée. Ils portent sur l'application ou l'interprétation des règles fiscales telles que, notamment :

- les obligations fiscales et déclaratives (ex : régime d'imposition applicable et incidence sur les obligations déclaratives...);
- les modalités de détermination du bénéfice (ex : méthode d'amortissement pour une immobilisation donnée...);
- et plus généralement, la bonne application des textes fiscaux au regard des impôts auxquels l'entreprise est assujettie (ex : taux de TVA applicable à une opération particulière, régime d'exonération ...).

Compte tenu de l'esprit et de l'objectif du contrôle sur demande, la demande ne doit concerner que quelques points précis, ne nécessitant pas d'investigations longues ou diversifiées.

L'engagement du contrôle par l'administration n'est pas obligatoire.

Le contrôle sur demande ne constitue pas une vérification de comptabilité.

Une vérification de comptabilité peut être diligentée après un contrôle sur demande, sur la même période et sur le même impôt.

Aucun rehaussement ultérieur d'imposition primitive ne pourra cependant être effectué sur le sujet objet du contrôle sur demande, sur lequel l'administration se sera engagée, à la condition que l'entreprise ait retenu la position de l'administration.

Aucun délai n'est imposé à l'administration pour réaliser le contrôle sur demande. Celui-ci doit toutefois intervenir rapidement.

L'administration informe par écrit l'entreprise des résultats du contrôle et prend position sur chaque point examiné.

Lorsque une déclaration a été souscrite sur la base d'une application ou d'une interprétation erronée de la règle, l'administration propose dans le compte rendu à l'entreprise de régulariser sa situation dans les conditions de l'article L 62 du LPF, c'est-à-dire par le dépôt d'une déclaration complémentaire et le paiement d'un intérêt de retard dont le taux est réduit de 30 %.

Portée de la prise de position

Les réponses consignées dans le compte rendu valent, pour chaque point précisé dans la demande, prise de position formelle de l'administration et peuvent être invoquées sur le fondement du premier alinéa de l'article L 80 A ou de l'article L 80 B, 1° du LPF afin de faire échec au droit de reprise. Ainsi, en cas de contrôle ultérieur, aucune rectification d'une imposition primitive fondée sur une interprétation différente de celle formalisée par cette prise de position ne pourra être poursuivie aussi longtemps que l'administration ne l'aura expressément rapportée ou que la situation, les textes ou la doctrine administrative publiée n'auront subi de modification.

DÉCLARATION RECTIFICATIVE

490 Si vous entendez rectifier spontanément ou à la demande de votre association agréée (même en dehors des délais légaux) le bénéfice initialement déclaré, vous devez produire une nouvelle déclaration de bénéfice professionnel (n° 2035) et une nouvelle déclaration d'ensemble de revenus (2042 et 2042 CPRO).

Toute déclaration rectificative n° 2035 doit être communiquée à l'association agréée.

La souscription d'une déclaration rectificative ne prive pas l'administration de son pouvoir de contrôle et de son droit de reprise dans les conditions habituelles.

NB : pensez à rectifier également votre déclaration de revenus destinée aux organismes sociaux (DSI, déclarations de revenus Urssaf pour les professions médicales et paramédicales).

REPORTS A EFFECTUER SUR LA DÉCLARATION n° 2042

500 En plus de la déclaration 2035, vous devez souscrire la déclaration d'ensemble de vos revenus n° 2042.

La date de dépôt des déclarations 2042 devrait être fixée à fin mai (date à confirmer).

En pratique : vous devez mentionner les revenus tirés de votre (vos) activité(s) professionnelle(s) sur la **déclaration complémentaire n° 2042 C PRO** que vous recevrez en même temps que votre déclaration n° 2042 (cf pages suivantes)

Déficit : imputation ou report

501 Le déficit non commercial s'impute sur les bénéfices de même nature réalisés au cours de l'année d'imposition par les autres membres du foyer fiscal ou, à défaut, sur le revenu brut global, dans la mesure où celui-ci est suffisant pour l'absorber.

Dans la négative, l'excédent constitue un déficit global reportable, sous certaines conditions, sur les années suivantes jusqu'à la sixième inclusivement.

L'imputation sur le revenu global de 2016 des déficits des années 2010 à 2015 non encore déduits doit être faite directement sur la déclaration complémentaire des revenus n° 2042 C, lignes 6 FA à 6 FL.

Déficits non commerciaux non professionnels et/ou non libéraux

Les déficits non commerciaux provenant d'activités non professionnelles ne sont imputables ni sur les BNC provenant d'une activité professionnelle ni sur le revenu global. Ils ne peuvent s'imputer en effet que sur des bénéfices tirés d'activités semblables (c'est-à-dire des BNC provenant d'activités non professionnelles) durant la même année ou les 6 années suivantes (CE 29.7.98, n° 165343; BNC-II-26400s).

À l'inverse, un déficit catégoriel (non commercial par exemple) ne peut être imputé sur des gains de cession de valeurs mobilières imposables à un taux proportionnel. (CAA Nancy, 28-12-95, n° 94-1449; RJF 7/96)

Les déficits tirés de l'activité non commerciale de sous-location d'immeubles nus ne peuvent pas être imputés sur le revenu global du contribuable dès lors qu'une telle activité, qui ne requiert pas la mise en oeuvre d'un art ou d'un savoir-faire particuliers, ne constitue pas, par sa nature et les conditions de son exercice, une profession libérale.

Peu importe à cet égard qu'elle ait été exercée à titre professionnel (CE 8-7-2009 n° 304815, 10^e et 9^e s.-s., Cazenave; BNC-II-26115)

Compensation entre un déficit et une plus-value nette à long terme

502 La plus-value nette à long terme dégagée par la compensation entre plus-values à long terme et moins-values à long terme est normalement imposée au taux réduit de 16 % (hors prélèvements sociaux - cf n° 219).

Elle peut cependant être affectée à l'imputation :

- soit du déficit de l'année ou des déficits antérieurs qui demeurent reportables;
- soit des moins-values à long terme subies au cours des 10 années antérieures et qui n'ont pas encore été reportées.

La compensation avec les déficits est facultative et peut porter sur une fraction seulement du déficit. Elle doit s'opérer "euro pour euro".

Mais attention, cette compensation ne présente en fait d'intérêt sur le plan fiscal – les plus-values à long terme étant imposées à un taux réduit – que dans le cas où l'exploitant court le risque de ne pouvoir imputer ses déficits sur des bénéfices d'exploitation avant l'expiration du délai de report déficitaire (cf n° 501), faute d'être en mesure de réaliser à temps des revenus suffisants.

En pratique, les contribuables qui désirent utiliser, en tout ou en partie, une plus-value nette à long terme pour compenser le déficit de l'année peuvent procéder de la manière suivante : porter à la ligne 36 "divers à réintégrer" de l'annexe n° 2035 B le montant de la plus-value nette à long terme qui est destinée à épouser le déficit (ou une partie de celui-ci) et ne reproduire sur la ligne "plus-values nettes à long terme au taux de 16 %" de l'imprimé n° 2035 (page 1) que le montant de cette plus-value non utilisé pour la compensation du déficit. Donner sur la déclaration – ou sur une note annexe – les indications permettant à l'inspecteur de distinguer à la ligne 36 le montant de cette plus-value des autres produits à réintégrer et préciser, sur la ligne "Plus-value" de l'imprimé n° 2035 ou à l'aide du tableau d'aide au suivi des plus- et moins-values (dernière page de la notice 2035), qu'il s'agit seulement de l'excédent net de plus-value à long terme non utilisé.

NB : vous devez d'abord remplir les rubriques vous concernant de la déclaration de base n° 2042, puis compléter la déclaration complémentaire n° 2042 C PRO et transmettre ensemble ces deux déclarations à votre centre des impôts. (cf n° 40 et 500)

Vous devez indiquer vos nom, prénom, adresse professionnelle, régime d'imposition

Indiquez sur cette ligne la nature de vos revenus (BNC, et le cas échéant, BIC, BA)

2042 C PRO
cerfa
N°11222 * 19

16

**DÉCLARATION COMPLÉMENTAIRE
REVENUS 2016**

PROFESSIONS NON SALARIÉES

Nom
Prénom
Adresse

IDENTIFICATION DES PERSONNES EXERÇANT UNE ACTIVITÉ NON SALARIÉE ► À COMPLÉTER OBLIGATOIREMENT

	DÉCLARANT 1			DÉCLARANT 2		
Nom de l'exploitant						
Prénom						
Adresse d'exploitation						
N° Siret						
Nature des revenus	BA ☐	BIC ☐	BNC ☐	BA ☐	BIC ☐	BNC ☐

reportez ici le nombre de mois d'exercice si < 12

Si vous avez cédé ou cessé votre activité en 2016, cochez la case (cf ° 430s)

REVENUS NON COMMERCIAUX PROFESSIONNELS

Durée de l'exercice : nombre de mois si inférieur à 12..... 5XI 5YI

Cession ou cessation d'activité en 2016..... 5AO ☐ 5BO ☐

Régime déclaratif spécial ou micro BNC

Revenus nets exonérés..... 5HP 5IP 5JP

Revenus imposables..... 5HQ 5IQ 5JQ

Recettes brutes sans déduire aucun abattement..... 5HV 5IV 5JV

Plus-values nettes à court terme..... 5KZ 5LZ 5MZ

Moins-values nettes à court terme..... 5HR 5IR 5JR

Plus-values de cession taxables à 16 %..... 5HS 5IS 5JS

Moins-values à long terme.....

Régime de la déclaration contrôlée

Revenus exonérés..... 5QB 5QH 5RB 5RH 5SB 5SH

Revenus imposables..... 5QC 5QI 5RC 5RI 5SC 5SI

- dont plus-values à court terme, subventions d'équipement, indemnités d'assurance pour perte d'élément d'actif..... 5XP 5XQ 5YP 5YQ

- dont moins-values à court terme..... 5XH 5XL 5YH 5YL

Revenus de source étrangère ouvrant droit à un crédit d'impôt égal à l'impôt français et revenus de source française perçus par les non-résidents..... 5XJ 5XK 5YJ 5YK 5ZJ 5ZK

Déficits y compris inventeurs non professionnels..... 5QE 5QK 5RE 5RK 5SE 5SK

Plus-values de cession taxables à 16 %..... 5QD 5QD 5RD 5RD 5SD 5SD

Jeunes créateurs : abattement de 50 %..... 5QL 5QL 5RL 5RL 5SL 5SL

Agents généraux d'assurances : indemnités de cessation d'activité..... 5QM 5QM 5RM 5RM 5SM 5SM

Honoraires de prospection commerciale exonérés..... 5TF 5TF 5UF 5UF 5VF 5VF

avec ou sans AA (Association Agréée /OMGA (Organisme mixte de gestion agréé))

Reportez ici votre bénéfice (ligne CP de l'annexe 2035 B) (cf n° 260, 265 et 500) en détaillant les sommes exclues pour le calcul du prélèvement à la source : case 5XP ou 5YP : plus-values à court terme,... et case 5XH ou 5YH : moins-values à court terme. (n° 262)
Pour les bénéfices exonérés, voir n° 265s.

Si vous avez réalisé un déficit (ligne CR de l'annexe 2035 B), reportez-le ici (cf n° 260, 501 et 502)

Pour les médecins optant pour les déductions conventionnelles (groupe III et 3%), le bénéfice est à reporter ici (cf n° 453)

REVENUS À IMPOSER AUX PRÉLÈVEMENTS SOCIAUX

Indiquez le montant net des revenus agricoles, revenus industriels et commerciaux, revenus non commerciaux non soumis aux contributions sociales par les organismes sociaux (URSSAF, MSA...) ainsi que le montant des plus-values professionnelles à long terme exonérées d'impôt sur le revenu en cas de départ à la retraite (art. 151 septies A du code général des impôts). Ces revenus et plus-values seront soumis aux prélèvements sociaux.

Les revenus des locations meublées non professionnelles et les plus-values à long terme taxables à 16 %, déclarés dans les rubriques précédentes, seront automatiquement soumis aux prélèvements sociaux. Ne les reportez pas ci-dessous.

	DÉCLARANT 1	DÉCLARANT 2	PERSONNE À CHARGE
Revenus nets	5HY	5IY	5JY
Régimes micro, reportez le montant après abattement forfaitaire. Micro BIC : 71% pour les ventes et assimilées; 50% pour les prestations de services. Micro BNC : 34%. Micro BA : 87 %.			
Plus-values à long terme exonérées en cas de départ à la retraite.....	5HG n° 2293	5IG	

Sont à mentionner ici notamment les plus-values à long terme exonérées en cas de départ à la retraite (cf n° 2293, § 2)

Si vous pouvez bénéficier de la réduction d'impôt pour frais de comptabilité et d'adhésion à une AGA, reportez-en le montant ici (cf n° 460). Indiquez également case FG le nombre de Cabinets

RÉDUCTIONS ET CRÉDITS D'IMPÔT

Frais de comptabilité et d'adhésion à un centre de gestion agréé, une association agréée ou un organisme mixte de gestion agréé	7FF	
nombre d'exploitations	7FG	
Réduction d'impôt mécénat	7US	
Acquisition de biens culturels	7UO n° 3989	
Adhésion à un groupement de prévoyance	8TE	
Crédit d'impôt compétitivité et emploi : <i>montant non encore cédé</i>		
entreprises bénéficiant de la restitution immédiate	8TL n° 3998	autres entreprises
		8UW
Crédit d'impôt recherche :		
entreprises bénéficiant de la restitution immédiate	8TB	autres entreprises
		8TC
Investissement en Corse : n° 3982		
entreprises bénéficiant de la restitution immédiate	8TS	autres entreprises
report de crédit d'impôt non imputé les années antérieures	8TO	reprise de crédit d'impôt
		8TG
Autres crédits d'impôt :		
apprentissage	8TZ n° 3984	famille
		8UZ n° 3983
agriculture biologique	8WA	prospection commerciale
		8WB n° 3985
formation des chefs d'entreprise	8WD n° 3981	prêts sans intérêt
		8WC
intéressement	8WE n° 3995	métiers d'art
		8WR n° 3990
remplacement pour congé des agriculteurs	8WT	maître restaurateur
		8WU
Auto-entrepreneur (Micro-entrepreneur) : versements d'impôt sur le revenu dont le remboursement est demandé		8UY

Reportez ici les éventuels crédits d'impôt dont vous pouvez bénéficier (cf n° 398s)

Déclaration n° 2042C

Si vous avez réalisé des déficits de 2010 à 2015 et que vous n'avez pas encore pu les déduire, reportez-les sur ces lignes de la déclaration n° 2042 C (cf n° 501)

6 | CHARGES ET IMPUTATIONS DIVERSES

Frais d'accueil sous votre toit de personnes de plus de 75 ans dans le besoin	Nombre 6EV	Montant 6EU
Nom et adresse des bénéficiaires		
Dépenses de grosses réparations effectuées par les nus-propriétaires :		
– Dépenses réalisées en 2016		
– Report de dépenses des années antérieures :		
2009	2010	2011
6HJ	6HK	6HL
2012	2013	2014
6HM	6HN	6HO
2015		
6HP		
Sommes à ajouter au revenu imposable		
6GH		
Déficits globaux des années antérieures non encore déduits :		
2010	2011	2012
6FA	6FB	6FC
2013	2014	2015
6FD	6FE	6FL

Le chèque emploi-service universel Régime fiscal de l'aide financière

Sources : loi de finances pour 2007, art. 146 et 147
BOI-BIC-CHG-40-50-10-20160302
www.servicealapersonne.gouv.fr
www.cesu.urssaf.fr

520

Le Cesu est un instrument de paiement simplifié des services à la personne qui a été créé par l'article 1^{er} de la loi n° 2005-841 du 26 juillet 2005 et dont le régime est défini aux articles L. 129-5 à L. 129-12 du Code du travail.

Bénéficiaires : le bénéfice de ce nouvel instrument de paiement, initialement réservé aux salariés, a été étendu depuis le 1^{er} janvier 2007 aux chefs d'entreprises, ainsi que, pour les personnes morales, à leur(s) gérant(s). (LF 2007, art. 146)

Toutefois, en présence de salariés, l'attribution du CESU aux chefs d'entreprise ou aux mandataires sociaux est subordonnée à la condition qu'il bénéficie à l'ensemble des salariés selon les mêmes règles d'attribution.

L'administration a confirmé que **les professionnels qui n'emploient aucun salarié** peuvent bénéficier de l'aide financière au titre des services à la personne, y compris le "CESU préfinancé", exonérée d'impôt sur le revenu dans la limite de 1 830 € par an. (BOI-BIC-CHG-40-50-10, n° 20)

Services aidés : l'aide financière est destinée soit à financer l'accès des bénéficiaires à des services aux personnes et aux familles développés au sein de l'entreprise, soit à financer, directement ou par l'intermédiaire d'une structure prestataire, des activités entrant dans le champ des services mentionnés à l'article L. 129-1 du code du travail et définis à l'article D. 129-35 du même code. 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,... (art. D. 129.35 du code du travail).

Sont également susceptibles de bénéficier d'une aide financière les activités de services assurés par les organismes ou personnes mentionnés aux deux premiers alinéas de l'article L. 2324-1 du code de la santé publique (garde d'un enfant de moins de six ans hors du domicile familial) ou à l'article L. 227-6 du code de l'action sociale et des familles (accueil d'un enfant scolarisé dans les heures précédant ou suivant la classe), ou encore par des assistants maternels agréés en application de l'article L. 421-1 du même code.

Modalités de versement et montant de l'aide

L'aide financière peut être versée soit directement, soit au moyen du CESU. Le CESU remplace, en les fusionnant, les chèques emploi-service (CES) et les titres emploi-service (TES), et peut prendre la forme soit d'un chèque (« CESU bancaire »), soit d'un titre spécial de paiement (« CESU préfinancé »). Dans ce dernier cas, le CESU peut être préfinancé en tout ou partie par le Cabinet.

Le montant maximum de l'aide financière, y compris donc «les CESU préfinancés», s'élève à 1 830 € par année civile et

par bénéficiaire ayant eu recours à un ou plusieurs services financés par cette aide.

Ce montant est révisé annuellement par arrêté, en fonction de l'évolution de l'indice des prix à la consommation des ménages.

En tout état de cause, le montant de l'aide financière ne peut excéder le coût des services supporté par le bénéficiaire.

Traitement fiscal de l'aide financière attribuée aux salariés

L'aide financière attribuée à vos salariés constitue une charge déductible de votre résultat imposable, à porter ligne 9 BB "salaires nets et avantages en nature" de votre déclaration 2035.

Rappel : elle n'est pas soumise à cotisations sociales. Pour les salariés, elle n'est pas imposable à l'impôt sur le revenu dans la limite de 1 830 €.

Traitement fiscal de l'aide financière attribuée au professionnel

L'aide financière au titre des services à la personne, y compris le « CESU préfinancé », que vous vous allouez n'est pas déductible de votre résultat professionnel, de la même manière que les rémunérations ou appointements que vous vous attribuez. Toutefois, l'aide financière est exonérée d'impôt sur le revenu à hauteur de 1 830 € par année civile.

En pratique, l'aide doit donc être comptabilisée en "prélèvements personnels" ou être réintégrée sur la déclaration 2035 si la dépense a déjà été comptabilisée.

Votre bénéfice imposable à reporter sur la déclaration d'impôt sur le revenu complémentaire n° 2042 C PRO sera minoré du montant de l'aide financière que vous vous êtes 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.

Exemple : soit un professionnel qui emploie 4 salariés auxquels il attribue des « CESU préfinancés » à hauteur de 1 830 € chacun. Il se verse également un «CESU préfinancé» pour un montant identique.

Cas n° 1 : Son résultat s'établit à 30 000 € après déduction faite des «CESU préfinancés» attribués aux salariés, soit 7 320 € (4 x 1 830 €).

Sur sa déclaration d'impôt sur le revenu 2042 C PRO, le professionnel reportera 28 170 €, son bénéfice imposable de 30 000 € étant exonéré à hauteur du «CESU préfinancé» qu'il s'est attribué (1 830 €).

Cas n° 2 : Son résultat s'établit à 850 € après déduction faite des « CESU préfinancés » attribués aux salariés, soit 7 320 € (4 x 1 830 €).

Le bénéfice est exonéré à hauteur du CESU qu'il s'est attribué, sans que cela ne dégage de déficit reportable.

Le professionnel reportera donc un résultat de 0 sur sa déclaration d'impôt sur le revenu 2042 C PRO.

NB : le professionnel pourra également bénéficier du **crédit d'impôt famille** à hauteur de 25 % de ces dépenses, soit : (1 830 € x 5) x 25 % = 2 287,50 €
Voir n° 3983

ANNEXES

Comptabilité commerciale (créances-dettes)

CGI, art. 93 A et art. 41-0 bis A à 41-0 bis C de l'annexe III;
BOI-BNC-BASE-20-10-20-20130930

550 Vous pouvez, sur option, déterminer votre bénéfice imposable en prenant en compte les créances acquises et les dépenses engagées.

Modalités d'option

Réservée aux contribuables relevant du régime de la déclaration contrôlée, l'option doit être prise avant le 1^{er} février de la première année au titre de laquelle l'impôt sur le revenu est établi en fonction des créances acquises et des dépenses engagées.

Pour l'imposition des revenus de 2016, l'option a donc dû être exercée avant le 1^{er} février 2016.

Début d'activité

En cas de commencement d'une activité non commerciale, vous pouvez exercer l'option jusqu'à la date de dépôt de votre première déclaration de résultats.

Forme de l'option

Vous devez faire parvenir votre demande d'option, établie sur papier libre, en simple exemplaire au service des impôts dont dépend le lieu d'exercice de votre profession. L'option est ensuite renouvelée par tacite reconduction et produit donc ses effets tant qu'elle n'a pas été dénoncée.

Pour y renoncer, vous devez respecter la même procédure que celle prévue pour exercer l'option.

Effets de l'option

Lorsque l'option a été formulée, le bénéfice déclaré doit tenir compte de tous les honoraires acquis même s'ils n'ont pas encore été encaissés et des dépenses engagées même non encore réglées.

L'exercice de l'option prévue à l'art. 93 A du CGI a seulement pour objet de déroger aux règles de rattachement des recettes imposables et des dépenses déductibles applicables aux BNC et n'a donc pas d'autre incidence sur la détermination du bénéfice imposable. Il en résulte notamment les conséquences suivantes :

- l'exercice de l'option n'entraîne pas l'obligation de tenir un bilan au sens de la comptabilité commerciale, à l'exception de certaines professions réglementées (notaires notamment) et n'affecte pas la définition du patrimoine professionnel des titulaires de BNC;

- l'option n'autorise pas la constitution de provisions autres que les provisions pour créances douteuses (cf infra);

- l'option ne permet pas de déroger au principe selon lequel le bénéfice non commercial imposable s'entend du bénéfice net réalisé au cours de l'année civile d'imposition;

- l'option n'autorise pas la déduction de dépenses engagées qui ne seraient pas nécessitées par l'exercice de la profession. (n° 330s)

Détermination des créances acquises

5505 Une créance est considérée comme acquise indépendamment de la date de son exigibilité et de l'époque effective de son recouvrement, lorsqu'elle est certaine dans son principe et déterminée dans son montant. Par analogie avec les règles fixées par l'article 38-2 bis du CGI en matière de BIC, les produits correspondant à des créances sur la clientèle sont rattachés à l'année d'imposition au cours de laquelle l'achèvement des prestations est intervenu.

L'indemnité perçue l'année N+1 par un agent d'assurances qui cesse son activité l'année N ne présente pas le caractère de créances acquises imposables au titre de l'année de cessation dès lors que son montant, déterminé notamment en fonction de critères complexes liés aux caractéristiques du portefeuille, n'est définitivement fixé que l'année suivante. (CE 23 juillet 2010, n° 315794, FR 44-10)

Détermination des dépenses engagées

Les dépenses sont considérées comme engagées lorsqu'elles présentent le caractère de dettes certaines dans leur principe et leur montant, quelle que soit la date de paiement.

Le principe de déduction des dépenses engagées conduit à diminuer le résultat imposable d'une année de certains frais même s'ils n'ont pas encore été payés ou n'ont donné lieu qu'à des paiements partiels à titre d'acompte.

Ainsi, il en résulte notamment que :

- les frais correspondant à des achats divers de biens ou de prestations, qui ne se traduisent pas par l'acquisition d'éléments d'actif immobilisé, sont déductibles en totalité au titre de l'année au cours de laquelle ils sont définitivement conclus, quelle que soit la date du paiement ;

- les dépenses de personnel, telles que les gratifications qui ont donné lieu à des engagements fermes vis-à-vis des salariés quant au principe de leur versement et à leur mode de calcul, sont déductibles des résultats imposables même si elles ne sont pas encore effectivement payées ;

- les cotisations sociales obligatoires dues par les membres des professions libérales sont déductibles en intégralité des résultats de l'année à laquelle elles se rapportent,

indépendamment des dates d'exigibilité des acomptes provisionnels et des régularisations. (BNC II-1490)

En revanche, les cotisations afférentes aux contrats d'assurance de groupe qui relèvent de l'assurance-vie (notamment, le versement d'un complément de retraite) sont en toute hypothèse, déduites au titre de l'année de leur paiement, quelle que soit l'option choisie. (BOI 5 G-7-05, n° 42 ; DC-VIII-17050s)

Provisions déductibles

- 551** Aucune provision pour risques et charges ne peut être constituée en franchise d'impôt. En revanche, les provisions pour dépréciation des créances douteuses ou litigieuses 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.

Modalités du changement de mode de comptabilisation

En cas d'option ou de retour au droit commun, vous devez procéder à des rectifications extra-comptables afin d'éviter l'absence de prise en compte ou la double prise en compte de produits ou de charges qui pourraient résulter du changement de méthode de détermination de votre bénéfice.

Passage au régime "créances-dettes"

Ainsi, pour la première année couverte par l'option et éventuellement les années suivantes, le bénéfice à retenir dans les bases de l'impôt, qui correspond à l'excédent des créances acquises sur les dépenses engagées doit être :

- augmenté des recettes encaissées au cours de la même année qui correspondent à des créances acquises au cours d'une année antérieure à l'option et au titre de laquelle le bénéfice était déterminé à partir des données d'une comptabilité de caisse;
- et diminué des dépenses payées au cours de la même année qui correspondent à des dépenses engagées au cours d'une année antérieure à l'option et au titre de laquelle le bénéfice était déterminé d'après les recettes encaissées et les dépenses payées.

Par ailleurs, les avances, acomptes ou provisions encaissées au cours d'une année antérieure à l'option doivent, lorsque l'achèvement des prestations concernées ou la livraison des biens intervient au cours d'une année couverte par l'option, être déduits du produit de cette prestation ou de la vente prenant le caractère de créance acquise.

De même, les acomptes sur dépenses payées au cours d'une année antérieure à l'option doivent, lorsque ces dépenses acquièrent le caractère de dépenses engagées au cours d'une année couverte par l'option, être déduits

des dépenses de cette dernière année.

Retour au régime de droit commun

Lorsque, après avoir déterminé pendant plusieurs années votre bénéfice imposable d'après les résultats d'une comptabilité tenue suivant les principes d'une comptabilité commerciale, vous revenez au régime de droit commun (recettes encaissées et dépenses acquittées) vous êtes autorisé à déduire des recettes encaissées au cours de la première année de retour à ce régime celles qui correspondent à des créances déjà comprises dans les déclarations antérieures. Corrélativement, vous devez retrancher des dépenses effectivement payées celles dont vous auriez déjà tenu compte pour la détermination des résultats antérieurs.

Des corrections doivent également être apportées pour les avances, acomptes ou provisions selon les principes inverses à ceux exposés plus haut.

Obligations déclaratives

Ces rectifications s'accompagnent de certaines obligations déclaratives :

La 1^{ère} année de l'option, vous êtes tenu de fournir en annexe à votre déclaration n° 2035, un **état des créances et des dettes** au 31 décembre de l'année qui précède celle au titre de laquelle l'option est exercée.

Chaque année suivante, tant que vous n'avez pas dénoncé l'option, vous devrez fournir en annexe à votre déclaration n° 2035 un **état actualisé** au 31 décembre de l'année d'imposition **des créances et des dettes** nées antérieurement à la 1^{ère} année couverte par l'option.

Les sommes à faire 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 rapportent.

Cet état devra être accompagné, s'il y a lieu, d'une **note** établie sur papier libre, comportant le détail des **corrections opérées** pour tenir compte du changement de mode de comptabilisation.

Cette note devra mentionner :

- le nom et l'adresse des débiteurs ou des créanciers concernés ;
- la date de l'opération qui a entraîné la constatation de la créance ou de la dette;
- ainsi que le montant sur lequel porte chacune des corrections.

En pratique : Ces états devront être établis conformément aux modèles fixés par l'administration (**reproduits ci-après au n° 5515**)

L'option doit enfin être matérialisée en cochant la case **AL** du cadre **1** de l'annexe **2035 A** de la déclaration **2035**. (**cf n° 260**)

Avantages et inconvénients

L'option pour la comptabilité commerciale peut présenter certains avantages, notamment :

- possibilité de faire état de dépenses professionnelles non encore payées;
- possibilité de constituer certaines provisions.

Cependant, cette option comporte certains inconvénients :

- non-prise en considération des mouvements réels de la

trésorerie pouvant aboutir à des distorsions entre le montant du résultat fiscal et vos finances;

- anticipation d'un bénéfice qui peut se révéler moins important par suite d'impayés;
- système de comptabilisation plus lourd et plus complexe que celui des "Recettes-Dépenses" et qui fait appel à la véritable comptabilité commerciale dite "en partie double";
- obligations déclaratives spécifiques (cf ci-dessus)

5515

Année de l'option

Etat des créances et des dettes au 31 décembre de l'année précédant l'option

CADRE A	ETAT DES CRÉANCES	Montant brut
Clients douteux ou litigieux		
Autres créances clients		
Personnel et comptes rattachés		
Sécurité sociale et autres organismes sociaux		
Etat et autres collectivités publiques	Taxe sur la valeur ajoutée	
	Autres impôts, taxes et versements assimilés	
	Divers	
Débiteurs divers		
Charges constatées d'avance		
Créances rattachées à des opérations financières		
TOTAL		

CADRE B	ETAT DES DETTES	Montant brut
Emprunts et dettes financières		
Fournisseurs et comptes rattachés		
Personnel et comptes rattachés		
Sécurité sociale et autres organismes sociaux		
Etat et autres collectivités publiques	Taxe sur la valeur ajoutée	
	Autres impôts, taxes et versements assimilés	
Produits constatés d'avance		
TOTAL		

Années couvertes par l'option (y compris la première)

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

CADRE A	ETAT DES CRÉANCES	Montant brut
Clients douteux ou litigieux		
Autres créances clients		
Personnel et comptes rattachés		
Sécurité sociale et autres organismes sociaux		
Etat et autres collectivités publiques	Taxe sur la valeur ajoutée	
	Autres impôts, taxes et versements assimilés	
	Divers	
Débiteurs divers		
Charges constatées d'avance		
Créances rattachées à des opérations financières		
TOTAL		

CADRE B	ETAT DES DETTES	Montant brut
Emprunts et dettes financières		
Fournisseurs et comptes rattachés		
Personnel et comptes rattachés		
Sécurité sociale et autres organismes sociaux		
Etat et autres collectivités publiques	Taxe sur la valeur ajoutée	
	Autres impôts, taxes et versements assimilés	
Produits constatés d'avance		
TOTAL		

Passage d'une comptabilité ttc à une comptabilité h.t.

552 Le système de comptabilisation T.T.C. implique, pour la détermination du résultat, la prise en considération de la T.V.A. tant en recettes qu'en dépenses.

De ce fait, à l'occasion du passage de ce système de comptabilisation T.T.C. au système de comptabilisation H.T., qui n'intervient qu'au 1^{er} janvier de l'année civile, une régularisation du résultat de l'année du changement doit être effectuée. Ce résultat est réduit du montant de la T.V.A. sur recettes du mois de décembre de l'année précédente, déclarée au cours du mois de janvier de la première année de la tenue de comptabilité H.T., diminuée de la T.V.A. incluse dans les achats et

frais généraux du mois de décembre.

La comptabilisation H.T. présente l'avantage de dégager des résultats excluant toute incidence de la T.V.A. qui, juridiquement et dans les faits, n'est pas une taxe à votre charge mais reste à la charge du client.

Le montant de la régularisation doit être détaillé dans une note annexe à la déclaration du résultat.

Sur la 2035, la régularisation peut se faire comme suit (dans l'hypothèse d'un changement au 1^{er} janvier N) :

- Divers à réintégrer (ligne 36) : TVA déductible sur frais de décembre N-1;
- Divers à déduire (ligne 43) : TVA sur recettes de décembre N-1.

ANNEXES

Imposition à la TVA des cessions de biens mobiliers

(art. 261-3-1° a du CGI ; BOI-TVA-CHAMP-10-20-30; BOI-TVA-DED-60-20-20)

553 Toutes les ventes de biens mobiliers usagés qui ont préalablement ouvert droit à déduction totale ou partielle de la TVA, par les personnes qui les ont utilisés pour les besoins de leur activité professionnelle sont soumises à TVA.

L'imposition concerne toutes les cessions de biens mobiliers d'investissement (à l'exclusion des immeubles, voir § II), quels que soient l'acquéreur et le délai écoulé entre la date d'acquisition et la date de cession : ventes, biens cédés dans le cadre d'une cession de cabinet, cessions par voie d'apport en société.

La base d'imposition est constituée par le montant total du prix de vente du bien (ou sur la valeur de l'apport).

Le taux applicable lors de la cession est le taux auquel est soumis le même objet à l'état neuf.

Exemple : vous avez acheté un ordinateur neuf le 1^{er} septembre N : 6 000 € HT pour lequel vous avez récupéré la TVA. Vous le cédez le 31 octobre N + 5 pour 1 000 €. La vente doit ainsi être facturée :

- hors taxe..... 1 000 €
- TVA 19,6 %..... 196 €
- TTC à payer..... 1 196 €

Si le prix effectivement payé est de 1 000 €, la vente doit alors se décomposer comme suit :

- hors taxe..... 836,12 €
- TVA 19,6 %..... 163,88 €
- TTC à payer..... 1 000 €

La TVA doit être reversée au Trésor Public.

• Obligations du cédant

Le cédant doit établir dans les conditions légales une facture indiquant la TVA due et comportant les mentions obligatoires fixées par l'article 289 du CGI (date, identification des parties, nature du bien cédé, taux et montant de la TVA notamment).

Le cas échéant, cette facture permet à l'acquéreur de bénéficier du droit à déduction de la taxe correspondante, selon les conditions de droit commun.

La TVA exigible doit être mentionnée :

- sur la déclaration CA 3 : ligne 2 "Autres opérations imposables", si le redevable est soumis au régime normal;
- ou sur les déclarations CA 12 : ligne 11 "Cessions d'immobilisations", s'il est soumis au régime simplifié.

Remarque: la cession des biens qui n'ont pas ouvert droit à déduction demeure exonérée de TVA. Toutefois, lorsque de tels biens sont cédés à des négociants en biens d'occasion

(concessionnaires automobiles...), l'administration admet que la cession puisse volontairement être soumise à la taxe pour permettre ainsi au cédant de bénéficier d'un droit à déduction complémentaire.

Soit, par exemple, une voiture de tourisme achetée neuve par un redevable en février N - 3 et grevée d'une taxe de 2 500 € qui n'a pu donner lieu à l'époque à aucune déduction, s'agissant d'un bien exclu. En décembre N, le redevable revend cette voiture (avec une TVA de 550 €) à un négociant en véhicules d'occasion et choisit de soumettre la cession à la TVA.

Montant de la déduction pouvant être pratiquée l'année N : $2\,500 - (2\,500 \times 4/5) = 500 \text{ €}$

NDLR : ce choix n'a, en général, que peu d'intérêt, la taxation volontaire de la cession au négociant en biens d'occasion donnant lieu au paiement de la TVA.

Transmission ou apport d'une universalité de biens (article 257 bis du CGI; BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-10 du 01-10-2012)

En cas de transmission ou d'apport d'une universalité totale ou partielle de biens, il existe un dispositif légal unique de dispense de TVA, codifié à l'article 257 bis du CGI, pour l'ensemble des livraisons de biens et prestations de services réalisées entre redevables de la TVA dans le cadre d'une telle transmission ou d'un tel apport.

L'article 5, paragraphe 8, et l'article 6, paragraphe 5, de la sixième directive TVA permettent aux Etats membres de ne pas exiger l'imposition à la TVA des cessions de biens et des prestations de services réalisées dans le cadre de la transmission à titre onéreux ou à titre gratuit ou sous forme d'apport à une société d'une universalité totale ou partielle de biens dès lors que le bénéficiaire est réputé continuer la personne du cédant, tout en les autorisant à prendre, le cas échéant, les dispositions nécessaires pour éviter des distorsions de concurrence dans le cas où le bénéficiaire n'est pas un assujéti total.

L'article 89 de la loi de finances rectificative pour 2005 (loi 2005-1720 du 30 décembre 2005) a transposé cette faculté, notamment par la création au CGI d'un article 257 bis dispensant de TVA les livraisons, les prestations de services et les opérations mentionnées aux 6° et 7° de l'article 257 du même Code lorsqu'elles sont réalisées entre redevables de la taxe à l'occasion de la transmission à titre onéreux ou à titre gratuit ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens.

ANNEXES

Micro-BNC et franchises de TVA

555 Article 102 ter du CGI, art. 293 B du CGI

Entreprises concernées

Depuis 2015, les modalités de détermination des seuils applicables au régime micro-BNC sont alignées sur celles concernant la franchise en base de TVA. Le régime micro-BNC s'applique ainsi aux exploitants individuels dont le montant des recettes non commerciales de l'année précédente n'excède pas 32 900 € (1) ou 34 900 € (2) mais à condition, dans ce dernier cas, que le montant des recettes de la pénultième année n'excède pas 32 900 € (1).

Lorsque ces seuils ne sont pas respectés, le régime de la déclaration contrôlée est applicable de plein droit. Les professionnels doivent par conséquent apprécier le régime d'imposition applicable en N par référence au chiffre d'affaires ou aux recettes réalisés en N-1 et le cas échéant en N-2, y compris pour les activités exonérées de TVA.

Franchissement des limites

Augmentation du chiffre d'affaires

Franchise en base de TVA. La franchise en base reste applicable l'année suivant celle du franchissement de la limite de 32 900 € (1) à condition que le chiffre d'affaires de ladite année n'excède pas la limite majorée de 34 900 € (2).

Si la limite de 34 900 € (2) 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.

Régime micro. Les conséquences d'un dépassement des limites sont différentes pour l'application du régime micro selon que l'activité est exonérée ou non de TVA.

a. Lorsque le professionnel exerce une activité exonérée de TVA et dépasse en N et N + 1 les limites ordinaires prévues pour le régime de la franchise en base de TVA sans dépasser les limites majorées, l'exclusion du régime micro prend effet dès le 1^{er} janvier de l'année N + 2.

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.

b. Lorsque le professionnel exerce une activité soumise à la TVA et qu'il ne bénéficie plus de la franchise en base de TVA, l'exclusion du régime micro prend effet à compter du 1^{er} janvier de l'année qui suit celle de l'assujettissement à la TVA.

Si la limite majorée de 34 900 € (2) 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. Lorsque le contribuable relevait du régime de la déclaration contrôlée sur option, le franchissement de cette même limite entraîne la caducité de l'option.

NB : s'il le souhaite, l'intéressé peut déposer une 2035 pour l'année N de franchissement et adhérer avant le 31-12-N à une AGA (décret 2016-1356 du 11-10-2016).

Précisions

a. L'année de création de l'activité, en l'absence de recettes au titre de l'année antérieure N-1, le régime micro-BNC est toujours applicable, sauf option du contribuable pour un régime réel d'imposition. **L'année suivant celle de la création**, le régime d'imposition est déterminé au regard du montant des recettes de l'année précédente, à savoir l'année de création, le cas échéant ajusté prorata temporis. (Lettre DLF, Bureau B1, 25-5-16; BOI à paraître)

b. En cas d'activités mixtes (ventes et prestations de services), la franchise en base demeure applicable au titre des deux premières années de franchissement des limites, à condition que le chiffre d'affaires global n'excède pas 90 300 € et qu'à l'intérieur de ce plafond le chiffre d'affaires des prestations de services n'excède pas 34 900 € (2). Dans ce cas, le régime micro est exclu l'année suivant celle de l'assujettissement à la TVA.

c. Franchises particulières des avocats, auteurs et artistes-interprètes (BOI-TVA-DECLA-40-20) :

- Les chiffres limites de ces franchises sont de 42 600 € et de 52 400 € de 2014 à 2016 et de 42 900 € et 52 800 € de 2017 à 2019 (CGI art. 293 B, III et V).

- Le mécanisme de maintien de la franchise l'année suivant le dépassement du chiffre d'affaires limite (décrit ci-avant) ne s'applique pas aux assujettis bénéficiant des franchises particulières.

- Ces franchises particulières prévues en matière de TVA n'ont pas d'incidence sur la détermination du régime micro-BNC. la limite d'application de ce dernier étant celle fixée à l'article 293 B, I-2° du CGI (32 900 € (1) ou 34 900 € (2)) et non celle prévue au 1 du III du même article.

Abaissement des recettes en deçà des seuils

Franchise en base de TVA. L'abaissement du chiffre d'affaires, au cours d'une année N, en dessous du seuil de 32 900 € (1) rend la franchise applicable de droit à compter du 1^{er} janvier de l'année suivante (N + 1). S'il souhaite rester redevable de la taxe, l'assujetté doit exercer l'option pour le paiement de la TVA avant le 1^{er} février de l'année N + 1.

Régime micro. Les règles concernant le régime micro sont harmonisées avec celles de la franchise en base, que le contribuable exerce ou non une activité soumise à la TVA. Ainsi, le régime micro s'appliquera au titre de l'année suivant celle au cours de laquelle les recettes ou le chiffre d'affaires sont devenus inférieurs aux limites légales.

(1) limite portée à 33 100 € en 2017, 2018 et 2019

(2) limite portée à 35 100 € en 2017, 2018 et 2019

FRAIS DU GROUPE 3 (barème applicable depuis l'imposition des revenus de l'année 2001- BOI-BAREME-000025-20150805)		
Catégories de médecins	Total des recettes provenant d'honoraires conventionnels	Montant des frais
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 €
Spécialistes médicaux (1)	supérieur à 30 450 €.....	3 050 €
	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 €
Chirurgiens et spécialistes chirurgicaux	compris entre 28 950 et 32 000 €.....	2 750 €
	supérieur à 32 000 €.....	3 050 €
	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 €
Electro-radiologistes qualifiés	compris entre 30 450 et 33 500 €.....	2 440 €
	compris entre 33 500 et 36 550 €.....	2 750 €
	supérieur à 36 550 €.....	3 050 €
	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 €

(1) Y compris les médecins biologistes, directeurs de laboratoires d'analyses médicales (mais uniquement pour les honoraires conventionnels afférents à des actes médicaux) et les médecins spécialisés en "rééducation et réadaptation fonctionnelles". (MPLL 2756s)

Remarques (MPPL 2771 à 2774)

➔ **les recettes retenues pour l'application du barème** s'entendent des seuls honoraires conventionnels. Les honoraires libres doivent être exclus, même si leur taux n'excède pas celui prévu par la convention.

Sont également exclus les honoraires de dépassement, les sommes versées par des confrères, les sommes perçues au titre de frais de justice par les médecins experts près les tribunaux, les sommes reçues des compagnies d'assurances à la suite d'expertises sur accidents ou lors de la souscription d'assurance-vie (honoraires de médecin-conseil notamment), les sommes versées par les administrations aux médecins assermentés ou par les non-assurés sociaux, les honoraires versés par les malades non assurés sociaux.

Pour l'éventuelle application de ce barème, voir n° 453.

➔ **En cas d'installation ou de cessation en cours d'année**, le montant des honoraires conventionnels perçus pendant la durée d'activité doit être ramenée à l'année pour déterminer le montant du forfait annuel, puis ce forfait doit être réduit prorata temporis.

➔ **Médecins associés, cabinets de groupe** : dans les sociétés de personnes, la déduction est calculée en fonction de la part des recettes correspondant aux droits des associés dans la société. Dans les cabinets de groupe, elle est calculée en fonction des recettes propres revenant à chacun des praticiens.

➔ **Médecins ayant une activité salariée prépondérante et exerçant accessoirement la médecine libérale** (professeurs, chefs de travaux pratiques, chefs de clinique des facultés et écoles de médecine, médecins spécialistes des hôpitaux, des sanatoriums, des maisons d'enfant, etc) : pour ces praticiens, il convient tout d'abord de faire masse des salaires bruts perçus (avant déduction des cotisations de sécurité sociale et de retraite) et des honoraires conventionnels afin de les classer dans la tranche appropriée du barème. Dans ce total, seules doivent toutefois être retenues les rémunérations perçues en contrepartie d'actes médicaux, à l'exclusion de celles rétribuant des activités d'autre nature (enseignement par exemple). La somme à imputer sur les recettes non commerciales est ensuite obtenue en appliquant au montant de la déduction le rapport existant entre les honoraires conventionnels et l'ensemble des revenus (salaires + honoraires conventionnels).

Exemple : un omnipraticien perçoit des salaires bruts hospitaliers de 30 000 €, des recettes provenant d'honoraires conventionnels de 15 000 € et des recettes provenant d'honoraires libres de 2 000 €. Total : 47 000 €. Le niveau atteint par les salaires bruts et les honoraires conventionnels excédant 30 450 € (30 000 € + 15 000 €), le montant total de la déduction s'élève à 3 050 €. Il se trouve ramené, par application de la règle de déduction proportionnelle, à :
 $3\,050\,€ \times 15\,000/45\,000 = 1\,017\,€$.

ANNEXES

Barème forfaitaire “BIC” couvrant les frais de carburant pour les titulaires de BNC locataires de véhicules

566 BOI-BNC-BASE-40-60-40-20-20130507, n°s 240 à 400
BOI-BAREME-000003-20170201

Si votre véhicule est pris en **location, en leasing ou en crédit-bail**, vous pouvez évaluer forfaitairement vos seules dépenses de carburant à l'aide du barème ci-après, appelé également “barème BIC”.

Ce dispositif est également applicable aux frais d'utilisation professionnelle des deux-roues motorisés (vélo-moteurs, scooters ou motos).

Cette option s'adresse aux locataires qui désirent évaluer forfaitairement leurs dépenses de carburant et qui déduisent pour leur montant réel leurs autres dépenses de véhicules, y compris les loyers. Elle ne peut pas être exercée par les locataires qui ont choisi de ne pas déduire les loyers afin de pouvoir opter pour le barème forfaitaire BNC. (cf n° 361)

Compte tenu des spécificités liées à la comptabilité BNC, les conditions et les modalités d'application de ce barème en matière de BNC sont les suivantes :

Conditions d'application

Les frais forfaitaires doivent être afférents aux seuls véhicules de tourisme faisant l'objet d'un contrat de location ordinaire, de leasing ou de crédit-bail.

L'option exercée pour l'application du barème “BIC carburant” entraîne obligatoirement l'option pour le barème forfaitaire BNC en ce qui concerne les véhicules détenus en pleine propriété (autos, motos, vélomoteurs et scooters) et inversement. En effet, les options pour les régimes de forfaitisation BNC ou BIC sont indissociables. L'option exercée pour l'un ou l'autre de ces régimes exclut obligatoirement la comptabilisation des frais réels pour les autres véhicules de tourisme non visés par le barème correspondant.

Le barème ne couvre que les seules dépenses de carburant à l'exclusion des frais relatifs à l'entretien, la réparation, l'assurance ou l'amortissement du véhicule.

Les frais de carburant doivent correspondre effectivement à des dépenses effectuées pour les besoins de l'activité professionnelle.

Associé d'une société de personnes : à titre de règle pratique, il est admis que l'associé d'une société de personnes peut également avoir recours à ce barème pour

le calcul des frais de carburant exposés pour se rendre de son domicile à son lieu de travail au moyen de son véhicule personnel et non déduits du résultat imposable de la société.

Modalités d'application

Les dépenses de carburant à prendre en compte sont déterminées par application d'un barème forfaitaire au nombre de kilomètres parcourus à titre professionnel.

Exercice de l'option

L'option pour le régime forfaitaire BIC s'applique obligatoirement :

- à l'année entière, de la même manière que pour le barème BNC;
- à l'ensemble des véhicules pris en location ou en crédit-bail et utilisés à titre professionnel.

L'option peut être reconsidérée chaque année.

Obligations comptables :

Les deux modes de déduction, frais réels de carburant ou barème forfaitaire BIC sont exclusifs l'un de l'autre. Ils ne peuvent ni coexister ni être utilisés successivement au cours d'une même année. Il s'ensuit que le régime forfaitaire est exclusif de toute comptabilisation à un poste de charges des dépenses de carburant couvertes par ce barème. En conséquence, l'option pour l'application de ce barème qui est annuelle, doit être exercée, a priori, au 1^{er} janvier de l'année d'imposition et l'inscription des frais correspondants à un poste de charges vaut renonciation à l'option.

Obligations fiscales

L'option pour l'évaluation forfaitaire de ces dépenses de carburant doit être indiquée expressément sur un **état annexe joint à la déclaration n° 2035**. L'exercice pour cette option est donc matérialisé par la production obligatoire de ce document.

OPTION

Je soussigné(e) (nom, prénom)
ai opté le 1^{er} janvier pour l'évaluation forfaitaire des
frais de carburant supportés au cours de déplacements
professionnels au titre de véhicules pris en location.

le Signature du déclarant

- *contrat de crédit-bail ou de location*
- date du ou des contrats
- entreprise(s) bailleuses(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*

ANNEXES

NB : le kilométrage parcouru à titre professionnel ainsi que la puissance fiscale, le type de carburant et le montant des frais correspondants doivent être portés dans le cadre 7 de l'annexe 2035 B (la colonne "Barème BIC" doit être cochée).

Les tableaux ci-après font apparaître le prix de revient kilométrique du carburant consommé par les véhicules et les deux-roues motorisés en 2016, en fonction de leur cylindrée ou de leur puissance fiscale :

Véhicules automobiles

Puissance fiscale des véhicules de tourisme	Gazole	Super sans plomb	GPL
3 à 4 cv	0,061 €	0,086 €	0,053 €
5 à 7 cv	0,075 €	0,106 €	0,065 €
8 et 9 cv	0,090 €	0,125 €	0,078 €
10 et 11 cv	0,101 €	0,141 €	0,088 €
12 cv et +	0,112 €	0,157 €	0,098 €

Vélocycle, scooters et motos

Puissance	Frais de carburant au km
< 50 cc	0,028 €
de 50 cc à 125 cc	0,057 €
3,4 et 5 cv	0,072 €
au-delà de 5 cv	0,099 €

Intérêt de l'option

L'unique avantage de ce barème BIC est de vous dispenser de demander, de classer et de conserver les pièces justificatives des dépenses de carburant. Vous pouvez y trouver un intérêt significatif lorsque ces dernières constituent, avec les loyers, l'essentiel de vos frais de véhicules. Cela ne vous dispense cependant pas d'être en mesure de justifier du kilométrage parcouru à titre professionnel. Aussi, la mise en oeuvre de cette justification, notamment en cas d'utilisation mixte du véhicule, peut s'avérer aussi contraignante que la conservation des pièces justifiant du montant réel des dépenses concernées. Enfin, il convient de ne pas oublier qu'en optant pour ce barème, le fait de déduire les loyers de crédit-bail en sus du barème confère au véhicule un caractère professionnel avec application du régime des plus-values professionnelles. (cf n°s 230s)

Barème spécial "deux-roues"

BOI-BAREME-000001-20160215

- 567 Les dépenses relatives à l'utilisation d'un vélomoteur, d'un scooter ou d'une moto peuvent être évaluées à l'aide d'un barème kilométrique publié par l'administration.

Pour la déclaration des revenus de 2015, le barème kilométrique applicable est le suivant :

Attention le barème pour 2016 n'étant pas encore publié à la date d'impression, nous donnons à titre indicatif le barème de l'an dernier. Votre AGA vous le communiquera dès sa parution.

Vélocycle et scooters

	d ≤ 2 000 km	2 000 < d ≤ 5 000 km	d > 5000 km
P < 50 cc	d x 0,269	(d x 0,063) + 412	d x 0,146 €
d = distance parcourue P = puissance fiscale			

Exemple de calcul : vous avez parcouru 2 500 km, dont 1 800 km à titre professionnel, avec un vélomoteur dont la puissance est inférieure à 50 centimètres cubes. Vous pouvez obtenir la déduction de : 1 800 x 0,269 = 484 €

Motos

	d ≤ 3 000 km	3 000 < d ≤ 6 000 km	d > 6000 km
P = 1 ou 2 cv	0,338 €	(d x 0,084) + 760	0,211 €
P = 3, 4, 5 cv	0,4 €	(d x 0,070) + 989	0,235 €
P > 5 cv	0,518 €	(d x 0,067) + 1 351	0,292 €
d = distance parcourue P = puissance fiscale			

Exemple de calcul : pour un parcours de 5 000 km effectué à titre professionnel avec une moto de 5 cv fiscaux, la déduction sera de : (5 000 x 0,070) + 989 = 1 339 €

Ces barèmes s'appliquent dans les mêmes conditions que le barème des frais de voiture (cf n° 361).

Ils prennent en compte les éléments suivants : dépréciation du véhicule, frais d'achat des casques et protection, frais de réparation et d'entretien, dépenses de pneumatiques, consommation de carburant et primes d'assurances.

L'option pour l'évaluation des frais de moto, vélomoteur et de scooter doit être exercée a priori, c'est-à-dire au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Elle se concrétise par la non-comptabilisation à un poste de charges des dépenses couvertes par le barème. L'inscription de frais réels à un compte de charges durant l'année vaut renonciation à l'option.

ANNEXES

Zones franches urbaines

Art. 44 octies et 44 octies A du CGI ; LFR 2014, art. 48
BOI-BIC-CHAMP-80-10-20 et 80-10-30

569 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.

Sont concernés par ce dispositif :

- les cabinets créés entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2020 dans les trois générations de ZFU (zones créées en 1996, 2003 et 2006);
- les cabinets implantés à la date du 1^{er} janvier 2006 dans les ZFU de troisième génération (zones créées en 2006);
- les cabinets existant au 1^{er} 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 1^{er} janvier 2006 dans les ZFU de troisième génération (décret 2007-895 du 15-5-2007)

NB : un changement de terminologie est opéré depuis 2016 : les zones franches urbaines deviennent les « **zones franches urbaines - territoires entrepreneurs** » (ZFU-TE) dans toutes les dispositions législatives en vigueur.

La carte nationale et la liste des ZFU peuvent être consultées sur : <http://sig.ville.gouv.fr/Atlas/ZFU>

Conditions

➡ **Pour les entreprises implantées en ZFU entre le 1^{er} janvier 2012 et le 31 décembre 2014**, et qui emploient au moins un salarié, l'exonération fiscale reste subordonnée au bénéfice de l'exonération sociale (cot. patronales).

❗ si cette exonération sociale, arrivée à échéance au 31-12-2014, n'a pas été reconduite, les entreprises installées en zone avant le 1^{er} janvier 2015 continuent à en bénéficier pour la durée restant à courir. L'exonération fiscale reste donc applicable à ces entreprises tant qu'elles continuent de bénéficier de l'exonération sociale.

➡ **Pour les activités créées entre le 1^{er} janvier 2015 et le 31 décembre 2020**, le dispositif de l'article 44 octies A du CGI est prorogé jusqu'au 31 décembre 2020. Néanmoins, pour bénéficier de l'exonération, les entreprises doivent répondre à deux conditions :

1. clause d'emploi ou d'embauche : l'exonération d'impôt sur les bénéfices n'est plus subordonnée à l'exonération sociale mais à une clause d'emploi ou d'embauche géographiquement déterminé.

Ainsi, à la date de clôture de l'exercice au titre duquel l'exonération s'applique, il faut que l'entreprise remplisse l'une des deux conditions suivantes :

- **condition n° 1** : au moins 50 % des salariés en contrat à durée indéterminée (CDI) ou en contrat à durée

déterminée (CDD) d'au moins 12 mois résident dans une ZFU-TE ou un quartier prioritaire de la politique de la ville (QPV) de l'unité urbaine dans laquelle est située la ZFU-TE ;

- **condition n° 2** : au moins 50 % des salariés embauchés à compter du 1^{er} janvier 2015 en CDI ou en CDD d'au moins 12 mois depuis l'implantation de l'entreprise résident dans une ZFU-TE ou un QPV de l'unité urbaine dans laquelle est située la ZFU-TE.

NB 1 : tant pour la condition d'emploi que pour celle d'embauche, les salariés à temps partiel sont pris en compte au prorata de la durée du travail prévue à leur contrat.

NB 2 : le respect de l'une des deux conditions n'est apprécié qu'à partir du second salarié employé ou embauché.

NB 3 : s'il n'y a aucun salarié, cette condition n'est pas exigée.

2. Condition relative à l'existence d'un contrat de ville :

A compter du 1^{er} janvier 2016, les créations n'ouvrent droit à l'exonération que si elles interviennent dans une ZFU-TE située sur un territoire où s'applique, au 1^{er} janvier de l'année d'implantation, un contrat de ville prévu à l'article 6 de la loi n° 2014-173 du 21 février 2014.

➡ **Les professionnels doivent, pour être exonérés, 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...).

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.; BF 1/15)

Précisions

➡ **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**.

Caractère non sédentaire de l'activité d'un expert immobilier

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.)

ANNEXES

Caractère non sédentaire des médecins

Sont considérés comme non sédentaires les praticiens médicaux ou paramédicaux exerçant à titre individuel et disposant d'un cabinet au sein duquel ils n'exercent pas à titre principal leur activité, car les consultations se déroulent principalement chez les patients, ou qui exercent à titre individuel dans le cadre de structures d'intervention médicale ou paramédicale à domicile. Dans cette situation, ils bénéficient d'une exonération de la totalité de leur bénéfice dès lors qu'ils réalisent 25 % de leur chiffre d'affaires dans la zone ou qu'ils y emploient un salarié.

En revanche, exerce une activité sédentaire un médecin disposant d'un cabinet en ZFU-TE au sein duquel il assure ses consultations et opérant dans une clinique hors zone. Il bénéficie alors de l'exonération au prorata du montant hors taxe du chiffre d'affaires ou des recettes réalisés dans la zone.

A l'inverse, les médecins sédentaires qui n'exercent leur activité qu'en cabinet situé en ZFU-TE et au sein duquel ils consultent leurs patients bénéficient du régime d'exonération d'impôt sur les bénéfices sur la totalité de leur bénéfice.

(Rép. Lévy : AN 25-10-2016 n° 92955; BF 1/17)

Méthode de calcul du bénéfice exonéré en cas d'exercice d'une partie de l'activité en dehors des ZFU

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2013, les entreprises non sédentaires n'exerçant pas l'ensemble de leur activité en ZFU **et disposant de locaux à la fois en et hors zone**, sont exonérées d'impôt sur les bénéfices au prorata du montant hors taxes des recettes réalisé en zone, si elles remplissent l'un des deux critères légaux mentionnés ci-avant. Seule la part du bénéfice correspondant à l'activité réalisée en zone est exonérée.

NB : Ces nouvelles modalités de prise en compte du bénéfice exonéré n'ont pas vocation à s'appliquer aux **entreprises non sédentaires** réalisant en grande partie des activités hors zone et **disposant uniquement de locaux en zone** pour lesquelles les dispositions spécifiques existantes ne sont pas modifiées et continuent donc à s'appliquer. Pour ces entreprises non sédentaires, le régime d'exonération d'impôt sur les bénéfices n'est pas remis en cause : la totalité du bénéfice est exonérée dès lors qu'elles emploient un salarié sédentaire dans leur local situé en ZFU ou réalisent au moins 25 % de leur chiffre d'affaires en zone. (BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-20 du 25-6-14, n° 300) **Ndlr :** sous réserve, pour les activités créées entre le 1-1-15 et le 31-12-2020, du respect des deux nouvelles conditions de clause locale d'embauche et d'existence d'un contrat de ville (cf infra).

➡ Situation des membres de SCM «SOS Médecins»

Conformément à la réponse ministérielle Ciotti (JO AN, 16 mars 2010, page 3006), 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 :

- ➡ 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.

Lorsque ces critères sont simultanément réunis, le médecin concerné peut bénéficier de l'allègement d'impôt sur les bénéfices.

En ce qui concerne les médecins qui rempliraient ces conditions à l'exception de celle relative au pourcentage de leur activité exercée en ZFU, le bénéfice imposable pourra être limité en proportion des recettes réalisées en dehors des ZFU, sous réserve de justifier, à la demande des services de l'administration fiscale, de la ventilation des recettes dans et en dehors des ZFU. (BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-20, n° 320)

➡ 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. Pour bénéficier de cette procédure d'accord tacite, la demande doit être présentée avant le début d'activité de l'entreprise dans la ZFU-TE. (BOI-BIC-CHAMP-80-10-30, n° 420)

➡ **La mise en location d'une clientèle libérale** 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.

➡ **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. 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. (BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-20, n° 400s)

➡ Dans le cas d'**époux ou de partenaires liés par un Pacs** et soumis à une imposition commune, le plafond s'applique aux bénéfices 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.

Montant et période d'application

➡ pour les activités créées en ZFU jusqu'au 31-12-14

Le régime de faveur consiste en une exonération totale d'impôt sur les bénéfices pendant 5 ans à compter du 1^{er} janvier 2006 si le cabinet était déjà implanté dans la ZFU lors de la création de celui-ci, ou du début d'activité dans le cas contraire.

A l'issue de cette période, est pratiqué un abattement dégressif qui s'élève à :

- 60 % pour les bénéfices réalisés au cours des 6^e à 10^e années suivant le point de départ de l'application du régime,
- 40 % pour les bénéfices réalisés au cours des 11^e et 12^e années suivant cette date,
- et 20 % au titre des 13^e et 14^e années suivant cette même date.

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 1^{er} janvier 2006, domicilié dans une zone urbaine sensible 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.

L'exonération concerne les bénéfices et les plus-values régulièrement déclarés par le Cabinet, après imputation des déficits reportables.

➡ pour les activités créées en ZFU-TE à compter du 1^{er} janvier 2015

La durée d'application de l'abattement est ramenée de quatorze à huit ans

Pour les exonérations applicables aux entreprises créant des activités en « ZFU - TE » à compter du 1^{er} janvier 2015, la dégressivité s'opère sur trois années seulement : à hauteur de 60 % la première année, de 40 % la deuxième année et de 20 % la troisième année. (voir tableau ci-dessous)

Le plafond de bénéfice exonéré est diminué

Pour les entreprises qui créent des activités à compter du 1^{er} janvier 2015 dans une « ZFU - TE », le montant maximal du bénéfice exonéré par période de douze mois est ramené de 100 000 € à **50 000 €**.

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.

NB : à compter du 1^{er} janvier 2015 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 »).

Obligations déclaratives

Parallèlement aux indications à faire figurer sur la déclaration 2035 (cf n° 2652), **une fiche de calcul du bénéfice exonéré doit être jointe à la déclaration de résultats**. Cette fiche doit être conforme au modèle figurant au BOFIP (formulaires dématérialisés « DRESZFUREC » et « DRESZFUVER ») :

- régime ZFU de 1^{ère} et 2^{ème} génération (CGI, art. 44 octies) : fiche de calcul (BOI-FORM-000078)

- régime ZFU-TE de 3^e génération (CGI, art. 44 octies A) : fiche de calcul principale (BOI-FORM-000072) et fiche de calcul complémentaire (BOI-FORM-000032)

Le professionnel concerné précise, sur ce dernier document (BOI-FORM-000032) s'il a bénéficié de l'exonération sociale et le nombre de mois pendant lesquels il en a bénéficié au cours de l'exercice clos ou de la période d'imposition.

Pour ceux ayant créé leur activité à compter du 1^{er} janvier 2015, ils doivent également préciser le nombre de salariés employés et embauchés dans chaque ZFU-TE où ils sont implantés ainsi que le nombre de salariés qui peuvent être considérés comme résidant dans une ZFU-TE ou un QPV de l'unité urbaine dans laquelle est située la ZFU-TE d'implantation de l'entreprise.

Précisions : ➡ L'avantage fiscal prévu à l'art. 44 octies du CGI (ZFU de première et deuxième génération), consiste en une exonération totale :

- pendant 5 années suivie de 3 années d'exonération dégressive (abattement de 60 %, 40 % et 20 %) si le cabinet a plus de 5 salariés;
- et de 9 années dans le cas contraire (abattement de 60 % pendant 5 ans, 40 % pendant 2 ans puis 20 % pendant 2 ans).

Le bénéfice exonéré ne peut excéder 61 000 € au titre de chaque période de 12 mois.

➡ Dans les sociétés de personnes, le plafond d'exonération s'apprécie au niveau de chaque associé.

➡ L'exonération ne s'applique pas si une ou plusieurs **déclarations de TVA** se rapportant à l'exercice concerné ont été souscrites **hors délai** et qu'il s'agit de la deuxième omission successive (art. 302 nonies du CGI).

Quotités	Durées	
	Créations d'activités jusqu'au 31 décembre 2014	Créations d'activités à compter du 1 ^{er} janvier 2015
Exonération à 100 %	5 ans	5 ans
Abattement de 60 %	5 ans	1 an
Abattement de 40 %	2 ans	1 an
Abattement de 20 %	2 ans	1 an



N° 11176 * 19
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- 2017

Identification du destinataire



DUPONT Julie
15 rue du Casino
38410 URIAGE LES BAINS

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

S.I.E.	N° dossier	Clé	Régime	IFU	Adresse mail
DÉCLARANT	N° siret	3 4 8 3 9 5 5 5 7	0 0 0 2 7	N° de téléphone	0 4 7 6 1 4 5 0 1 0

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 au 1^{er} janvier précédent,
rectification des informations préidentifiées sur la déclaration, etc.) :

Adresse des cabinets secondaires :

Adresse du domicile du déclarant :

644, Route de Chamrousse, 38410 SAINT-MARTIN D'URIAGE

Nature de l'activité :

Architecte

Date de début d'exercice
de la profession :

0 1 | 0 1 | 2 0 0 0

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 2016 OU À LA PÉRIODE DU :

AU

(si l'activité a commencé
ou cessé en cours d'année)

RÉCAPITULATION DES ÉLÉMENTS D'IMPOSITION (Ces résultats sont à reporter sur la déclaration de revenus n° 2042 C-PRO)
voir renvois à la notice

1- Résultat fiscal (report des lignes 46 ou 47 de l'annexe 2035 B) Bénéfice :

75 325

Déficit :

Prélèvement à la source - Produits et charges exclus du calcul des acomptes d'impôt sur le revenu dus à compter de 2018 :

- Produits : subvention d'équipement, indemnités d'assurance compensant la perte d'un élément d'actif immobilisé, produits ou recettes ayant la nature de plus-values définies à l'art. 39 duodecimes.
- Charges : les charges ou dépenses ayant la nature de moins-value à l'art. 39 duodecimes.

278

Revenus de capitaux mobiliers (y compris les crédits d'impôt) ④

2- Plus-values ⑥ à long terme imposable au taux de 16 %

à long terme exonérées (art. 151 septies du CGI)

à long terme exonérées (art. 238 quindecies du CGI)

à long terme exonérées (art. 151 septies A du CGI)

à long terme dont l'imposition est différée de 2 ans (art.39 quindecies I-1 du CGI).....

à long terme exonérées (art. 151 septies B du CGI).....

3- Exonération et abattements ③ et ④ 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 sexies :

☐

Activité exercée en zone franche urbaine, territoire entrepreneur art. 44 octies ou art. 44 octies A.....

Autres dispositifs : ...

☐

Date de création (ou d'entrée) dans un des régimes visés ci-avant :

Entreprise nouvelle, art. 44 quindecies :

☐

Zones franches DOM, art. 44 quaterdecies :

☐

Activité éligible à l'exonération en faveur des jeunes entreprises innovantes, art. 44 sexies A :

☐

Date de début d'activité (ou de création) dans le régime visé ci-avant :

Visueur conventionné ☐

AA ou OMGA ☒

Nom, Adresse, Téléphone, Télécopie

- du professionnel de l'expertise comptable : Cabinet BALLAND, 10, av. du Golf, 38320 BRESSON

- du conseil :

- de l'association agréée ou de l'organisme mixte de gestion agréé : AGA-PL de+ adresse.....+ tél.....

- N° d'agrément de l'AA ou de l'OMGA : 2 0 | ... | | | |

A Uriage, le 5 avril 2017

Signature et qualité du déclarant



RÉGIME DE LA DÉCLARATION CONTRÔLÉE

NOM ET PRÉNOMS ou DÉNOMINATION :		DUPONT Julie	
N° SIRET	3 4 8 3 9 5 5 5 7 0 0 0 2 7		
SERVICES ASSURÉS PAR VOUS de façon régulière et rémunérés par des salaires :			
Désignation des employeurs	CAUE Grenoble	Montant des salaires nets perçus	
		2550	

PERSONNEL SALARIÉ ^A

Nombre total de salariés :	1	dont handicapés :		dont apprentis :		Société civile de moyens : – quote-part vous incom- bant :	{ – des salariés – des salaires nets	
Montant brut des salaires (extrait de la déclaration DADS de 2016) :					13 943			

I - IMMOBILISATIONS ET AMORTISSEMENTS ^B

Nature des immobilisations (ou éléments décomposés)	Date d'acquisition ou de mise en service (JJ/MM/AAAA)	Prix totale payé T.V.A. comprise	Montant de la T.V.A. déduite	Base amortissable col 2 – col 3	Mode et taux d'amortissement*	Montant des amortissements	
						antérieurs	de l'année
1	2	3	4	5		6	7
Terrain	29.7.10	21 676,00	3 552,00	18 124,00			
Droit de présenta° clientèle	1.1.11	50 000,00		50 000,00			
Imprimante Epson 860	1.1.11	3 750,66	640,66	3 110,00	L 25	3 110,00	-
Logiciel 3D turbo	1.1.11	2 022,46	345,46	1 677,00	L 100	1 677,00	-
Traceur	1.1.11	4 824,00	824,00	4 000,00	L 20	4000,00	-
bureau - gros œuvre	1.8.12	11 432,56	1 873,56	9 559,00	L 2,5	836,41	238,98
Menuiseries extérieures	1.8.12	4 313,97	706,97	3 607,00	L 4	504,98	144,28
Aménagements intérieurs	1.8.12	2 203,03	361,03	1 842,00	L 6,67	430,01	122,86
Ordinateur	15.4.14	2 392,00	392,00	2 000,00	L 25	854,00	500,00
Mobilier	1.7.14	3 588,00	588,00	3 000,00	L 10	450,00	300,00
Fax	10.4.16	777,40	127,40	650,00	L 20	-	93,89
Ordinateur mac pro	1.7.16	2 929,00	480,00	2 449,00	L 33,33	-	408,17
Fraction d'amortissement revenant à l'associé d'une société civile de moyens ^B							
Total du tableau ^B		107 517,08		100 018		11 862,40	1 808,18
Report du total de la dernière annexe ^B							
Total général →				100 018		A	1 808,18
Véhicules inscrits au registre des immobilisations : utilisation du barème forfaitaire ^B (cf. cadre 7 de l'annexe 2035 B) →						B	
Dotation nette de l'année à reporter ligne CH de l'annexe 2035 B (A – B) →							1 808

*Mode d'amortissement : indiquer "L" pour les amortissements linéaires, "D" pour les amortissements dégressifs, E pour les amortissements exceptionnels.

RÉGIME DE LA DÉCLARATION CONTRÔLÉE

NOM ET PRENOMS ou DÉNOMINATION :	DUPONT Julie
N° SIRET	3 4 8 3 9 5 5 5 7 0 0 0 2 7

II - DÉTERMINATION DES PLUS ET MOINS-VALUES c

Nature des immobilisations cédées	Date d'acquisition	Date de cession	Valeur d'origine	Amortissements	Valeur résiduelle	Prix de cession	Plus ou moins-values		
			1	2	3	4	à court terme 5	à long terme 6	
Imprimante Epson 860	1.1.11	30.6.16	3 110	3 110	0	500	500		
Plus ou moins-value nette à court terme (à reporter ligne CB ou CK de l'annexe 2035 B) →							+ 500		
Vous optez pour l'étalement de la plus-value à court terme : montant pour lequel l'imposition est différée ③ →					Plus-value nette à long terme imposable (à reporter page 1 de la déclaration 2035) →				
Plus-values à court terme exonérées ④			Plus-values nettes à long terme exonérées ⑤ (à reporter page 1 de la déclaration 2035)						
Article 151 septies du CGI	222 *	Article 238 quindecies du CGI			Article 151 septies du CGI				
Article 151 septies A du CGI					Article 151 septies A du CGI				

*(500 - 278**) **500 x (110 042 - 90 000) / 36 000 (recettes moyennes de 2014 et 2015 = 110 042 €) cf n°s 226)

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

Nom, Prénom, domicile des associés	Part dans les résultats en %	Répartition			
		du résultat fiscal			de la plus-value nette à long terme
		Quote-part du résultat	Charges professionnelles individuelles	Montant net	
Report des totaux de la dernière annexe					
Totaux →					

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.



Formulaire obligatoire
(article 40 A de l'annexe III
au Code général des impôts)

N° 11177 * 19

REVENUS 2016

N° 2035-A-SD 2017

COMPTE DE RÉSULTAT FISCAL

pour AJ 1 2 mois

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

1		NOM ET PRÉNOMS OU DÉNOMINATION		DUPONT Julie																	
Nature de l'activité (1)		Architecte										Code activité pour les praticiens médicaux									
N° SIRET		3 4 8 3 9 5 5 5 7 0 0 0 2 7										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 ☒ X		Taxe incluse		CW		Non assujetti à la TVA		AT									
Si vous êtes adhérent d'un organisme agréé (association ou organisme mixte) ou client d'un viseur fiscal		AM ☐		Année d'adhésion		AN		2 0 0 0		Nombre de salariés		AP		Salaires nets perçus		AR		2 550			
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		100 018																	
2																					
1		Recettes encaissées y compris les remboursements de frais ①																AA		166 633	
2		A déduire Débours payés pour le compte des clients ②																AB			
3		Honoraires rétrocedés (dont suppléments rétrocedés _____) ③																AC		7 871	
4		Montant net des recettes																AD		158 762	
5		Produits financiers ④																AE		1 655	
6		Gains divers ⑤ Voir détail dans note annexe (extension à la 2035-A dématérialisée)																AF		160 417	
7		TOTAL (lignes 4 à 6)																AG			
3																		BA			
8		Achats ⑥																BB		10 876	
9		Frais de personnel { Salaires nets et avantages en nature ⑦																BC		7 251	
10		{ Charges sociales sur salaires (parts patronale et ouvrière)																BD		2 200	
11		{ Taxe sur la valeur ajoutée																JY		713	
12		{ Contribution économique territoriale																BS		2 774	
13		{ Autres impôts																BV		12 600	
14		{ Contribution sociale généralisée déductible ⑧																BF			
15		Loyer et charges locatives																BG			
16		Location de matériel et de mobilier - dont redevances de collaboration ⑨																BH		11 440	
17		Entretien et réparations 340																BJ		7 283	
18		Personnel intérimaire																BK		21 196	
19		Petit outillage ⑩																BM		7 036	
20		Chauffage, eau, gaz, électricité 867																BN		1 066	
21		Honoraires ne constituant pas des rétrocessions ⑪																BP		84 435	
22		Primes d'assurances 6 982																BR			
23		Frais de véhicules ⑫																			
24		(cochez la case si évaluation forfaitaire ☒ X) 425																			
25		Charges sociales personnelles ⑬ : dont obligatoires BT 19 446 dont facultatives BU 1 750																			
26		Frais de réception, de représentation et de congrès 1 280																			
27		Fournitures de bureau, frais de documentation, de correspondance et de téléphone 5 225																			
28		Frais d'actes et de contentieux																			
29		Cotisations syndicales et professionnelles BY 285																			
30		Autres frais divers de gestion 246																			
31		Frais financiers ⑭																			
32		Pertes diverses ⑮																			
33		TOTAL (lignes 8 à 32)																			



Formulaire obligatoire
(article 40 A de l'annexe III
au Code général des impôts)

N° 11178 * 19

REVENUS 2016

COMPTE DE RÉSULTAT FISCAL

N° 2035-B SD 2017

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

DUPONT Julie

N° SIRET

3 4 8 3 9 5 5 5 7 0 0 0 2 7

1^{er} EXEMPLAIRE DESTINÉ À L'ADMINISTRATION

DÉTERMINATION DU RÉSULTAT	34	Excédent (ligne 7 - ligne 33)						CA	75 982	
	35	Plus-values à court terme ¹⁶						CB	500	
	36	Divers à réintégrer ¹⁷ voir détail dans note annexe (extension à la 2035-B dématérialisée)						CC	873	
	37	Bénéfice Sté civile de moyens ¹⁸						CD		
	38	TOTAL (lignes 34 à 37)						CE	77 355	
	39	Insuffisance (ligne 33 - ligne 7)						CF		
	40	Frais d'établissement ¹⁹						CG		
	41	Dotation aux amortissements ²⁰						CH	1 808	
	42	Moins-values à court terme						CK		
	43	Divers à déduire	dont exonération sur le bénéfice « zone franche urbaine - territoire entrepreneur »	CS		dont exonération sur le bénéfice « pôle de compétitivité » Hors CICE	AX		CL	222 *
	dont exonération sur le bénéfice « entreprise nouvelle »		AW		dont abondement sur l'épargne salariale	CT		* part exonérée de la plus-value à court terme		
	dont exonération « jeunes entreprises innovantes »		CU		dont exonération sur le bénéfice « jeunes artistes »	CO				
	dont exonération médecins « zones déficitaires en offre de soins »		CI		dont déductions « médecins conventionnés de secteur I »	CQ				
	44	Déficits Sté civile de moyens ¹⁸						CM		
45	TOTAL (lignes 39 à 44)						CN	2 030		
46	Bénéfice (ligne 38 - ligne 45)						CP	75 325		
47	Déficit (ligne 45 - ligne 38)						CR			
5	Taxe sur la valeur ajoutée		Montant de la TVA afférente aux recettes brutes :				CX	32 660		
			Montant de la TVA afférente aux achats (biens et services autres qu'immobilisations) :				CY	3 705		
			- dont montant de la TVA afférente aux honoraires rétrocédés :				CZ	1 542		
6	Contribution économique territoriale ²³		Recettes provenant d'activités exonérées à titre permanent :				AU			
7	Barèmes kilométriques (évaluation forfaitaire des frais de transport : autos et/ou motos) ^B et ¹² (1) Type : T (véhicule de tourisme) ; M (moto) ; V (vélomoteur, scooter) ; (2) mettre une croix dans la colonne ; (3) indiquer : super, diesel, super sans plomb, GPL.									
Désignation des véhicules :		Puissance fiscale	Barème BNC	Barème BIC		Kilométrage professionnel	Indemnités kilométriques déductibles	Amortissements pratiqués à réintégrer (si véhicules inscrits au registre des immobilisations)		
Modèle(s)	Types (1)			(2)	Type de carburant (3)					
Toyota Rav 4	T	6	X			17 544	6 858			
- Frais réels non couverts par les barèmes kilométriques →										
Total ^A à reporter ligne 23 de l'annexe 2035 A ; Total ^B à reporter au cadre B de la page 2 de la déclaration 2035							A	6 858	B	

N° 2035-E-SD - (SDNC-DGFIP) - Février 2017

Attention : calcul effectué avec le barème publié en 2016 pour l'exercice 2015

700 Cette annexe doit être obligatoirement remplie si votre chiffre d'affaires est supérieur à 152 500 € hors taxe (1). Le tableau permet de déterminer la valeur ajoutée produite au cours de l'exercice clos quelle que soit la

durée de cet exercice. Le résultat obtenu servira à la détermination de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE)

ANNEXE À LA DÉCLARATION N° 2035

N° 2035-E-SD 2017

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

DÉTERMINATION DE LA VALEUR AJOUTÉE PRODUITE AU COURS DE L'EXERCICE

N° SIRET 34839555700027

Nom et prénom du déclarant ou dénomination: DUPONT Julie
Adresse professionnelle: 15 rue du Casino
Code postal : 38410 Ville : URIAGE LES BAINS

Lignes de
la déclaration
2035

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 déduction faite des redevances de collaboration versées	EF	158 762	
Gains divers (à l'exclusion des remboursements de crédit de TVA)	EG	1 655	
TVA déductible afférente aux dépenses mentionnées aux lignes EJ à EP ①	EH		
Plus-values de cession d'éléments d'immobilisations corporelles et incorporelles lorsqu'elles se rapportent à une activité normale et courante	EN		
TOTAL 1	EI	① 160 417	
B. DÉPENSES			
Achats	EJ		
Variation de stock ②	EK		
Services extérieurs à l'exc ^③ hors quote-part personnelle	EL	11 440	
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	② 1 800	
Frais de transport et de déplacement ③ hors barème IK et part personnelle	EO	425	
Frais divers de gestion hors quote-part personnelle	EP	7 036	
TVA incluse dans les recettes mentionnées ligne EF ①	EQ		
Taxes sur le chiffre d'affaires et assimilées, contributions indirectes, taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques	ER		
Dotations aux amortissements afférentes à des immobilisations corporelles mises à disposition dans le cadre d'une convention de location-gérance ou de crédit-bail ou encore d'une convention de location de plus de 6 mois en proportion de la seule période de location-gérance, de crédit-bail ou de location	EU		
Moins-values de cession d'éléments d'immobilisations corporelles et incorporelles lorsqu'elles se rapportent à une activité normale et courante	EV		
TOTAL 2	EW	20 701	
C. VALEUR AJOUTÉE			
Calcul de la valeur ajoutée TOTAL 1 – TOTAL 2	EX	139 716	
D. COTISATION SUR LA VALEUR AJOUTÉE DES ENTREPRISES			
Valeur ajoutée assujettie à la CVAE (reporter sur la déclaration n° 1330-CVAE pour les multi-établissements et sur les relevés n°s 1329-DEF et 1329-AC)	JU	139 716	
Cadre réservé au mono-établissement au sens de la CVAE			
Si vous êtes assujetti à la CVAE et êtes un mono établissement au sens ③ CVAE (cf. notice de la déclaration n° 1330-CVAE), compléter le cadre ci-dessous. Vous serez alors dispensé du dépôt de la déclaration n° 1330-CVAE.			
MONO ÉTABLISSEMENT au sens de la CVAE	AH	X	
Chiffre d'affaires de référence CVAE	AJ	160 417	
Période de référence	KA	0 1 / 0 1 / 2 0 1 6	LA 3 1 / 1 2 / 2 0 1 6
Date de cessation	MA	/	/

ligne AD- case BW
ligne AF
CY si compta TTC
ligne BA
ligne BH
charges locatives et case BW
ligne BJ
ligne BM
CX si compta TTC

- 1** Le chiffre d'affaires des titulaires de BNC qui tiennent une comptabilité de caisse (recettes-dépenses) s'entend du montant hors taxes des honoraires ou recettes encaissés en leur nom, diminué des rétrocessions et augmenté des gains divers.

Les **redevances de collaboration constituent des rétrocessions d'honoraires** devant être déduites des recettes du collaborateur et ajoutées à celles du praticien titulaire. (BOI-CVAE-BASE-20, § 85)

- 2** La ligne 15 ou BF de l'annexe 2035-A regroupe à la fois les loyers des locations immobilières et les charges locatives. Les premiers ne sont pas déductibles de la valeur ajoutée dès lors qu'il s'agit de locations de plus de 6 mois, tandis que les secondes restent déductibles. Il est donc conseillé de créer un compte distinct pour les charges locatives.

- 3** Vous êtes dispensé(e) de déposer la déclaration n° 1330-CVAE lorsque vous remplissez notamment les conditions suivantes :

- avoir dûment rempli l'annexe n° 2035-E (CERFA n° 11 700) **voir page 140**;
- ne disposer que d'un seul établissement au sens de la cotisation foncière des entreprises (CFE) ;
- ne pas employer des salariés exerçant leur activité plus de trois mois sur un lieu hors de l'entreprise ;
- ne pas être une société civile de moyens ;
- ne pas exploiter plusieurs activités nécessitant des déclarations de résultat de natures différentes ;
- ne pas avoir clôturé deux exercices au cours de l'exercice de référence CVAE;

Si vous devez établir ce document (voir notice de l'imprimé 1330 disponible sur le site www.impots.gouv.fr), la déclaration 1330-CVAE doit obligatoirement être dématérialisée selon la procédure EDI (via votre cabinet comptable, votre AGA ou un partenaire EDI) ou EFI sur www.impots.gouv.fr

La valeur ajoutée est également à reporter sur la déclaration n° 1329 si votre CA > 500 000 € (**Cf ci-dessous**)

À noter :

 Si votre chiffre d'affaires est inférieur à 500 000 €, vous bénéficiez d'un dégrèvement total de la CVAE (cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises). Vous devez néanmoins souscrire cette déclaration si votre CA > 152 500 € ;

 Si votre chiffre d'affaires est supérieur à 500 000 €, vous devez :

- compléter les nouvelles rubriques de la 2035E si vous êtes mono-établissement et remplissez les conditions pour être dispensé(e) de déposer la déclaration 1330 CVAE (**Cf remarque 3**) ;

- obligatoirement télédéclarer la déclaration n° 1330-CVAE **en mode EDI** si vous ne remplissez pas les conditions susvisées ;

- **dans les deux cas, télépayer** sur www.impots.gouv.fr (espace « abonnés » de la rubrique « Professionnels ») ou par l'intermédiaire d'un prestataire EDI ;

La déclaration de liquidation et de régularisation (1329-DEF) à régler au 15 avril ainsi que les relevés d'acomptes (1329-AC) à régler aux 15 juin et 15 septembre peuvent être télédéclarés et télépayés suivant l'une des deux procédures.

NB : l'obligation de payer des acomptes s'applique aux entreprises qui ont téléversé plus de 3 000 € de CVAE au titre de l'année précédant celle de l'imposition.

 L'ensemble des exonérations applicables à la taxe professionnelle (artistes, auteurs, professeurs, sages-femmes, jeunes avocats, ...) est repris en matière de CFE et de CVAE. Les intéressés doivent toutefois souscrire cette annexe si leurs recettes sont > 152 500 € mais pas la 1330 ;

 La CET (contribution économique territoriale), composée de la CFE (cotisation foncière des entreprises) et de la CVAE, est plafonnée en fonction de la valeur ajoutée. Vous êtes donc susceptible de bénéficier d'un dégrèvement égal à la différence constatée entre la somme de la CFE et de la CVAE dues au titre de 2016 et 3 % de la valeur ajoutée produite en 2016. La demande de plafonnement doit être formulée au plus tard le 31 décembre 2017 sur un imprimé spécial **n° 1327 CET** fourni par l'administration. Vous pouvez télécharger l'imprimé sur le site : **www.impots.gouv.fr**

TABLE ALPHABETIQUE

Les numéros renvoient aux paragraphes. La mention "s" signifie : "et suivants"

A

Abattement	
- sur le bénéfice pour les jeunes artistes de la création plastique	2655
- Médecins conventionnés	390 et 453 s
Abonnement (frais d'-)	367
Abondement (versé dans le cadre d'un PEE)	389
Accessoire (recettes commerciales ou agricoles accessoires)	316 et 320
Achat	
- d'un cabinet, clientèle ou office	102 s
- de parts sociales	102 s, et 108
- de fournitures et produits	340
- d'éléments d'actif	110 s et 120
- de matériel et mobilier de faible valeur	111 et 352
voir également le mot correspondant à la nature du bien acheté	
Accompte	
- d'impôt sur le revenu	510
- Paiement fractionné	123
- Provision sur honoraires	310
Actif (professionnel)	100 s
Activité	
- cessation d'-	430 s
- création d'- (frais d'établissement)	385
- Pluralité d'activités	50 et 333
Adhérents à une association agréée	
- Déclaration n° 2035	20 s
- nouveaux -	129, 454 et 470
- Réduction d'impôt pour ceux réalisant moins de 27 000 € de recettes	460
Affectation	
- de biens à l'exercice de la profession	102 s
- Changement d'affectation d'un élément d'actif	192 s et 553
Affranchissement (frais d'-)	367
Agencements (amortissement)	140
Agent général d'assurances	
- Opérations de courtage	320 et 333
- indemnités compensatrices perçues	22935
Agios	371
Aide pérenne à la télétransmission des FSE	316
Aire de stationnement (amortissement)	112
Allocations	
- de maternité	318
- familiales (cotisations)	363
- versées	316
Aménagement (travaux d'-)	112 et 140
Amende (non déductibilité)	346
Amortissement	
- Etude d'ensemble	120 s
- dégressif	160 s
- linéaire	151 s
- Biens à usage mixte	127
- Crédit-bail (contrats de - et biens acquis par -)	182 et 183
- Logiciels	181
- Voitures particulières	180
- Taux de l'	140
Apport en jouissance d'un Cabinet	197, 3025 et 4313s
Apport en société de l'activité professionnelle	237 s, 4331 et 4332
Apport en société de brevets	255
Arbitres et juges sportifs (exonération s/ bénéfice)	2658
Artistes (abattement s/ bénéfice)	2656
Ascenseur (amortissement)	162
Association	
- Dons faits à certaines associations	370
- Modalités d'imposition en cas d'exercice en commun de la profession	400 s, et 410 s
Associés	
- imposition personnelle des associés	415 s
- départ d'un associé	419
Assujetti à la TVA	
- base d'amortissement des biens	125
- comptabilité HT ou TTC	260,343 et 392
Assurance	
- Primes d'-	355 s
- Indemnités d'-	316
- Assurances sociales personnelles	363 s
Attestation (délivrée par l'A.G.A)	265
Auto-école (véhicules d'-)	102
Automobile: voir véhicule	
Avantage en nature	341
Avantage fiscaux liés à l'adhésion à une AGA	450s
Avocats	
- prospection commerciale	2665 & 3195
- transformation de SCP en association d'avocat (AARPI)	4325

B

Balance (des mouvements financiers)	85
Barème	
- Frais de groupe III (médecins)	560
- kilométrique BNC	361 et 395
- carburant BIC	566
Bénéfice	
- Déclaration	260 et 500
- des SCM	331, 383
- Détermination	380
Biens	
- acquis par crédit-bail	183
- à inscrire sur le registre des immobilisations	102 s
- à usage mixte	127
- d'occasion ou usagés (amortissement)	140, 152 et 162
Biologie (laboratoire d'analyses)	320
Blanchissage (frais de -)	370
Bloc radiologique et opératoire (amortissement)	162
Brevets	
- amortissement et cession	121 et 215
- apport en société	255

Bureau	
- fournitures de -	367
- matériel et mobilier de -	111 et 352
C	
Cabinet	
- de groupe (modalités d'imposition)	400 s
- cession de cabinet	191 s et 430
- Location de cabinet	195
- Location de cabinet équipé (TVA)	314
Cadeaux (et dons)	
- aux clients	370
- des clients	302
Calcul	
- de l'abattement AGA	451 s
- des amortissements	153 s et 163 s
- des plus-values et moins-values	200 s
Camionnette (amortissement)	180 (rmq)
Caution (dépôt de garantie)	347
Cessation d'activité	430 s
- charges supportés après la -	4372 s
Cession	
- de cabinet, clientèle ou office	191 s et 430 s
- de biens usagés (TVA)	553
- de brevets	214
- d'éléments d'actif (plus-value)	192 s
- d'immeubles (régularisation de TVA)	553 (II)
- de terrains	227
Changement	
- de comptabilisation de la TVA	552
- de lieu d'activité	431 et 510
- de régime de comptabilité	551
Charges	
- locatives	347
- sociales personnelles	363
- sociales sur salaires	342
Chauffage	
- Dépenses de -	353
- Amortissement des installations de -	162
Cheques (paiement par -)	301 et 330
Cheques emploi service universel (CESU)	520
Cheques vacances	p. 4 & 520
CICE (crédit d'impôt compétitivité emploi)	3998
Clientèle	
- Acquisition	102 et 121
- Apport en jouissance	198 et 3025
- Location-gerance	197 et 229
- Cession	194 s.
Clinique	
- Encaissement des honoraires par une -	301
- Parts de -	102 et 1034
- Redevances versées à une -	348
Collaboration (contrat de -)	
- incidences sur les honoraires rétrocédés et la taxe prof.	314
- sommes perçues dans le cadre d'un contrat de -	316 et 320
- sommes versées dans le cadre d'un contrat de -	349
Commissions	310
Commodat (contrat de -)	4313 et 4315
Comptabilité	
- Régime légal (recettes-dépenses)	260
- Régime optionnel (créances-dettes)	260 et 550
- HT ou TTC	552
- Réduction d'impôt pour frais de -	460
Congrès (frais de -)	366
Conjoint	
- Frais de formation du -	370
- Participation au congrès du -	366
- Protection sociale du -	365
- Salaire du -	341 et 471
Construction	
- Choix d'affectation	101 s
- Amortissement	140 et 152
Contentieux (frais de -)	368
Contrôle fiscal sur demande	485
Correspondance (frais de -)	367
Cotisations	
- sociales du professionnel libéral	363
- sociales sur salaire du conjoint	341
- syndicales et professionnelles	369
- AGA	354
Courtage	320
Créances acquises	260, 433 et 550
- Imposition étalée des créances acquises	4331
Crédit-Bail	
- Biens acquis par crédit-bail (amort. et PV)	183 et 232
- Déduction des loyers	349
- Transfert d'un contrat de - (amort. et PV)	182 et 231
Crédits d'impôt	398s
CSG (et CRDS)	219, 336 & 3465
	346, 365 et 522

D

Date	
- d'encaissement des recettes	301
- de paiement des dépenses	330
- limite de dépôt des déclarations	30
Débours	311
Début d'activité	
- Avantage spécifique aux médecins conventionnés	454
- Frais d'établissement	385
- Réduction d'impôt pour frais de comptabilité et d'adhésion à une AGA	460
- Registre des immobilisations	129
Décès	
- Délai de dépôt des déclarations	35

- Imposition immédiate du bénéfice .	433 s
- Plus-value .	214 et 226
Déclaration	
- annuelle des salaires (DADS)	271, 341 et 354
- des honoraires, commissions (DAS2)	354
- des bénéfices non commerciaux (2035) .	30
- exemple de 2035	580
- Mention expresse jointe	70
- d'option pour le barème BIC	567
- des plus-values professionnelles (2035)	216 s et 290
- des sociétés de personnes	400 s
- des sociétés civiles de moyens (2036)	421s
- d'ensemble des revenus (2042)	40 s. et 500 s
- CA12	90
- rectificative	490
- relative aux taxes sur les salaires	30 (1) et 555
- Sanctions pour défaut, retard, insuffisances de -	60 et 70
- de cessation d'activité	435 s
Décoration	
- dépenses de -	370
Déficit	
- Compensation avec une plus-value à long terme	502
- Constatation (sur 2035)	384
- de société civile de moyens	383
- Imputation ou report	501
Dégressif (amortissement)	160 s
Départ (d'un associé)	419
Dépenses	
- communes à plusieurs activités	333
- des associés de sociétés de personnes	418 s
- Distinction entre - et immobilisations	110 s
- professionnelles	330 s
Voir frais et charges	
Dépense (frais de -)	362
Dépôt	
- de fonds des clients	315
- de garantie	347
Destruction ou disparition d'un bien	192 et 553 (II)
Dettes	
- Rattachement des - en comptabilité commerciale	260 et 550
- Rattachement des - en cas de cessation d'activité	433
Divers à déduire	389
Divers à réintégrer	334, 335 et 382
Documentation (frais de -)	113 et 367
Dommages et intérêts	316
Donation du patrimoine professionnel	236
Dons	
- perçus.	3022
- versés.	370
Dotation aux amortissements	386
Double résidence (frais de -)	348
Droits d'enregistrement ou de mutation	122 et 385
Durée d'amortissement	140
E	
Eau	353
Echange (plus-value)	192
Echange de droits sociaux (plus-value)	256
Echelonement	
- des plus-values à court terme	216, 223 et 381
- des plus-values à long terme	220, 223 et 250 s
- des frais d'établissement	385
Egalisation des recettes (Clause d')	401
Électricité (frais d')	353
Emprunt (intérêts des -)	371
Encaissement (date d' - des recettes)	301
Entretien (frais d')	112 et 350
Entraide entre médecins (recettes et dépenses liées au contrat d')	319 et 372
Etalement: voir échelonnement	
Etudes (frais d')	370 et 385
Evaluation d'office (du bénéfice)	60
Exercice en commun de l'activité	400 s
Exonération d'impôt sur les bénéfices	265 s
Exonération des plus-values	225 s et 290
F	
Formation	
- continue des salariés	345
- du professionnel	370
Fractionnement: voir échelonnement	
Frais	
- d'actes et de contentieux	368
- de blanchissage	370
- communs à plusieurs activités	333
- de congrès	366
- de documentation	113 et 367
- de double résidence	348
- d'établissement	385
- divers de gestion	367 à 370
- financiers	371
- Médecins conventionnés (déductions spéciales)	390 et 453 s
- mixtes	332
- personnels des associés de sociétés de personnes	418
- de publicité	370
- de réception, de repas, de restaurant	362 & 366
- remboursés	310
- de tenue de comptabilité	460
- de véhicules	358 s
- de transport domicile - lieu de travail	3615 & 3618
G	
Gains divers .	316
Garage (frais de -)	361
Gaz	353
Groupe (exercice en -)	400 s
H	
Honoraires	
- imposables	310
- ne constituant pas des rétrocessions	354
- rétrocédés	304, 313 & 3141
- versés lors de l'installation	385

I	
Immeuble	
- Amortissement	128 et 140
- à usage mixte	127
- choix d'affectation	103
- cession-bail (lease-back)	223
Immobilisation	
- choix d'affectation	101 s
- Distinction entre - et dépense	110 s
- Tableau des - (de la 2035) .	280
- Registre des -	101 s
- Transfert dans patrimoine privé	1932 & 234
Impôt	
- déductible ou non	345 et 346
- sur le revenu (paiement)	510
Indemnités	
- imposables	316, 356 et 364
- de cessation d'activité ou de transfert de clientèle	194 s
- compensatrices perçues par les agents généraux d'assurances	22935
- de rupture d'association	114
Informatique	
- Amortissement du matériel	140 et 162
- Amortissement ou déduction des logiciels	111 et 181
- Cessions de droits sur logiciels	214
- Dépenses de conception de logiciel	370
Installation (frais d')	385
- Amortissement des installations et agencements	140 et 161 s
Intéressement (déduction de l' - versé à l'exploitant)	389
Intérêts	
- d'emprunts professionnels	371
- Imposition des intérêts perçus	315
Interphone (amortissement)	162
Interruption temporaire d'activité	
- déduction des charges	4375
Inventeurs	
- produits perçus par les -	215, 255 et 389
J	
Justifications	
- des dépenses	330
- de l'utilisation professionnelle du véhicule	359
L	
Laboratoire d'analyses médicales	
- Amortissement du matériel	162
- Frontière avec les BIC	320
Laser	
- Matériel de soin d'une esthéticienne	162
Lieu	
- Changement de lieu d'activité	431
- d'imposition	40
Lits d'une clinique	
- éléments incorporels	102
Local: voir immeuble	
Location de matériel et de mobilier	349
Location gérance (clientèle)	195, 229 et 431
Logiciel: voir informatique	
Loyer et charges locatives	347
Loyers versés à soi-même	3475
M	
Machines de bureau (amortissement)	140 et 162
Majoration de 10 %	63 et 485
Maladie ou accident spécifiquement professionnel	356 et 363
Mariage ou divorce en cours d'année	51
Matériel	
- et outillage de faible valeur	111 et 352
- Amortissement du -	140 et 162
Maternité	
- Allocations et indemnités imposables ou non	316
Mécénat (réduction d'impôt pour dépenses de -)	3988
Médecins conventionnés du secteur I	
- Changement de mode de comptabilisation des honoraires	457
- Non cumul des abattements	453
- Cumul 3% en cas de 1 ^{re} adhésion	454
- Déduction forfaitaire de 2%	390 et 455
- Frais du groupe III (barème)	560
- Permanence des soins (exonération des rémunérations perçues)	3192
- Situation au regard de la convention	295
Médicaments	
- Achats de -	340
- Vents de - par les médecins et vétérinaires propharmaciens	320
Mention expresse	72
Mobilité	
- Amortissement	140
- de bureau	111
Moins-value	
- à court terme	212, 290 et 381
- à long terme	221 et 290
- calcul	200
- disparition d'une clientèle	193
Moteur changement de -	360 et 361
Moto barème kilométrique	361 et 567
O	
Oeuvres d'art	121, 1217, 370 & 3988
Office	
- Cession des charges et offices	196
Option	
- pour le barème kilométrique	361
- pour la déduction des frais réels de voiture	360
- pour la comptabilité commerciale	260 et 550
- pour la déclaration contrôlée	20, 460
Ordinateur: voir informatique	
Outillage: voir matériel	
P	
Paiement	
- de l'impôt sur le revenu	510

- par chèque, virement ou effet de commerce	301 et 330
- différé (plus-value)	193 & 220
- fractionné (base d'amortissement)	123
Pacs	51
Parts sociales (de SCM, de SCP, de cliniques...)	
- Actif professionnel	102 s
- Frais d'acquisition des -	418
- parts de clinique	1034
Patrimoine	
- professionnel	100 s, 129 et 233
- transfert dans le patrimoine privé d'un bien	193
Pénalité :	
- pour défaut ou retard de déclaration	60
- pour inexactitude ou insuffisance de déclaration	70
- dispense de - pour les nouveaux adhérents	70 & 470
- d'assiette ou de recouvrement d'impôts	346
Permanence des soins (exonération des rémunérations perçues)	3192
Personnel: voir salaires	
Perte	
- de clientèle	193 et 195
- de recettes (indemnité)	316
- diverses (déduction)	372
Voir également Déficit Moins-value	
Petit outillage	111 et 352
Placement (produit des -)	315
Plan d'épargne entreprise (PEE)	389
Pluralité d'activités	50 et 333
- cotisations sociales des pluri-actifs	3335
Plus-values	
- professionnelles (étude d'ensemble)	190 s
• Date de réalisation	193
• Distinction court terme long terme	210 s
• Calcul	200 s
• Modalités d'imposition	216 à 220
• Exonération	225 s
• Cessation d'activité (imposition immédiate)	434
• Cession-bail d'immeuble (lease-back)	223
• Crédit-bail	230 à 23
• Bien ayant figuré dans le patrimoine privé et professionnel	233
• Transmission à titre gratuit	236
• Apport en société de l'activité professionnelle	237 s
• réalisées par les sociétés	402
Prêt (intérêt des -)	371
Prévoyance	
- cotisations déductibles	356, 357 et 363
- Indemnités perçues	316
Prime à l'informatisation (médecins)	325
Prix	
- de cession	194 s et 200 s
- de revient	196 et 200
- payable à terme	193
Produits financiers	315
Produits de la propriété industrielle	215
Propharmacien	320
Prothèse (vente de -)	320
Provisions	
- admises en déduction	551
- pour frais (ou débours)	310 et 311
Publicité (frais de -)	370

R

Rachat de cotisation de retraite	363
- après la cessation d'activité	4372
Radiateur (amortissement)	162
Radio (postes de radio et de radiotéléphone sur voitures)	180 (1)
Radiologie (amortissement du matériel)	162
Ravalement (travaux de -)	112
Réception (frais de -)	366
Recettes	300 s
- Recettes commerciales ou agricoles accessoires.....	320
Recherche	
- Dépenses de -	370
- Versements aux organismes de -	370
Rectification	
- du bénéfice (changement de mode de comptabilité)	551 et 552
- spontanée des déclarations	490
Redevance	
- au titre d'un contrat de collaboration	320 et 349
- versée à une clinique.....	304
Redressement du bénéfice.....	475 et 480
Réduction d'impôt	398 s et 460
Régime d'imposition	
- réel normal ou simplifié (TVA)	90
- des sociétés de personnes	410 s
Registre des Immobilisations	102 s et 280
Régularisation	
- des déductions de TVA (conséquence sur plus-value).....	203 et 553
- spontanée (en cas de vérification de comptabilité)	480
Réintégration des dépenses non déductibles	334, 335 et 382
Remboursement de frais	310
Remplacement	
- indemnités de -	316
- médecins remplaçants (cumul 3% et abattement AGA)	454
Rémunération	
- du professionnel	341
- du conjoint	335, 341 et 565
- des associés	400 s
- forfaitaire perçue par les médecins au titre de la permanence des soins	3192
Rente servie par les régimes d'assurance et de prévoyance.....	317
Rente viagère (biens acquis moyennant -)	126
Réparation (frais de -)	105, 112 et 350
Repas	
- d'affaire	362 & 366
- des salariés.....	341 (2)
Répondeurs téléphoniques (amortissement)	162
Report	
- des déficits : voir Déficit	
- de délai de dépôt des déclarations	30
- de taxation (indemnités d'assurances ou d'expropriation)	235
Représentation (frais de -)	366
Rescrit fiscal	75

Responsabilité professionnelle (assurance).....	355
Restaurant (frais de -)	366
Résultat: voir Bénéfice	
Retard (de déclaration)	60
Retrait (d'actif)	192 s, 1932 & 234
Retraite	
- cotisations	363
- exonération des plus-values (art. 151 septies A du CGI).....	2293
Rétrocessions d'honoraires	310 et 313
Reuves professionnelles	367
Revenus	
- de capitaux mobiliers	315
- exceptionnels ou différés (étalement)	250
Reversement d'honoraires	372
Reversement de TVA: voir régularisation	

S

Salaires nets et avantages en nature	341
Salaire versé au conjoint	341
Sanctions	60 et 70
Sociétés (déclarations et modalités d'impositions)	400 s
S C M	
- Modalités d'imposition de la société	4210 s
- Plus-value de cession de parts de SCM	2285
- Report des dépenses SCM sur 2035	331 et 428
- Report du bénéfice ou du déficit	381, 391 et 428
Sites internet	
- dépenses liées à la création ou à l'acquisition de -	115
Subventions déductibles	370
Subventions d'équipement	325

T

Tableau	
- des immobilisations et des amortissements (2035)	280
- des plus-values et moins-values (2035)	290
Taux	
- d'amortissement	140
- d'imposition des plus-values	216 et 219
Taxe	
- déductible des résultats	345
- d'habitation	346
- sur les voitures de sociétés	420
TDFC (télétransmission des déclarations)	16
Télécopieur (amortissement)	162
Téléphone	
- Frais de -	367
- Répondeurs enregistreurs (amortissement)	162
- Postes de radio-téléphones sur voitures	1802
Télétransmission (aide à la - des FSE).....	316
Télex (amortissement)	162
Terrain	
- non amortissable	121 et 128
- à bâtir (plus-value).....	2255
- Cession d'un immeuble bâti	204
Tiers provisionnel (impôt sur le revenu)	510
Traite (paiement par -)	301
Tontine (contrat d'entraide entre médecins)	319 et 372
Transfert	
- d un bien dans le patrimoine prive	193
- d un bien dans le patrimoine professionnel	129 et 233
- de biens entre secteurs distincts d'activité (TVA)	553 (II)
- de contrats de crédit-bail avant leur terme	231
Transmission à titre gratuit du patrimoine professionnel.....	236
Transport	
- Frais de -	358 à 362
- Frais exposés par les associés	418
- Médecins conventionnés (2%)	390
Travaux (amortissables ou deductibles)	109, 112 et 350
TVA	
- Base d'amortissement des biens	125
- Déclaration de -	90
- Cession donnant lieu à régularisation	203 et 553
- Dépenses	330
- Option pour le paiement de la TVA	20
- Recettes.....	303
- Passage comptabilité TTC à HT	382, 389 et 552
- Tableau des immobilisations (2035)	280

U

Utilisation	
- Frais d' - des biens	105 et 106
- professionnelle du véhicule	359
Usage mixte des biens	127, 202 et 332

V

Valeur résiduelle ou vénale (plus-value)	200 s
Véhicule	
- affectation au patrimoine professionnel (choix)	103 s
- Amortissement du - (limité)	180, 335 et 382
- en crédit-bail (amortissement et plus-value)	182, 183 et 230 s
- Frais de voiture	358
• Déduction des frais réels	360
• Déduction forfaitaire	361
• Malus et bonus écologique	316, 345 & 3608
- Location de -	360 et 361
- Plus-value sur cession de -	201 et 215
- Taxe sur les voitures de sociétés	420
- Usage mixte	202
Vêtements (dépenses de -)	370
Vol (perte)	
- Déductible ou non	372
- Equipement de protection contre le vol (amortissement)	162
- Régularisation de TVA	553 (II)
Voyages (frais de -)	362 et 366

Z

Zone franche urbaine (ZFU)	2652 & 569
Zone de redynamisation rurale (ZRR)	2651 & 389

ABRÉVIATIONS

A.G.A	:	Association de gestion agréée
A.N.	:	Journal Officiel, éditions des débats de l'Assemblée Nationale
BCF	:	Bulletin comptable et financier "Francis Lefebvre"
BF	:	Bulletin fiscal "Francis Lefebvre"
BIC	:	Bénéfices industriels et commerciaux
BNC	:	Bénéfices non commerciaux. Suivi d'un n° : doc. Francis Lefebvre
BOCP	:	Bulletin officiel de la direction de la comptabilité publique
BOFiP-impôts	:	Bulletin officiel des finances publiques - Impôts : nouvelle documentation fiscale depuis le 12-9-2012, consultable sur http://bofip.impots.gouv.fr
CAA	:	Arrêt de la Cour administrative d'appel
Cass. Com.	:	Arrêt de la Cour de cassation, chambre commerciale
CE	:	Arrêt du Conseil d'Etat
CET	:	Contribution économique territoriale (composée de la CFE et de la CVAE)
CFE	:	Cotisation foncière des entreprises ou Centre de formalités des entreprises
CGI	:	Code général des impôts : consultable sur le site www.impots.gouv.fr
Circ.	:	Circulaire
CRDS	:	Contribution au remboursement de la dette sociale
CSG	:	Contribution sociale généralisée
CSS	:	Code de la Sécurité Sociale
CVAE	:	Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises
DADS	:	Déclaration annuelle des données sociales
D. adm.	:	Documentation administrative : consultable sur le site www.impots.gouv.fr
DB	:	Documentation de base de la Direction Générale des Impôts : consultable sur www.impots.gouv.fr
DC	:	Dispositions communes, documentation "Francis Lefebvre"
DGFIP	:	Direction générale des finances publiques (ex DGI)
D.O.	:	Documentation organique
EDI	:	Echange de données informatisées
FR	:	Feuillet rapide fiscal-social "Francis Lefebvre"
Inst.	:	Instruction administrative de la DGI
IR	:	Impôt sur le revenu
IRPP	:	Impôt sur le revenu des personnes physiques, doc. Francis Lefebvre.
IS	:	Impôt sur les sociétés
JO	:	Journal Officiel (sans autre mention: édition des lois et décrets)
LF	:	Loi de finances
LFR	:	Loi de finances rectificative
LPF	:	Livre des procédures fiscales
MPF	:	Mémento pratique fiscal "Francis Lefebvre"
MPPL	:	Mémento pratique des professions libérales "Francis Lefebvre"
MPSC	:	Mémento pratique des sociétés civiles "Francis Lefebvre"
Rép.	:	Réponse ministérielle à un parlementaire
RES	:	Décision de rescrit (consultables sur le site : www.impots.gouv.fr)
RIE	:	Régime d'imposition des entreprises, documentation "Francis Lefebvre"
RJF	:	Revue de jurisprudence fiscale "F. Lefebvre"
SCM	:	Société civile de moyens
SIE	:	Service des impôts des entreprises
SCP	:	Société civile professionnelle
SEL	:	Société d'exercice libéral; SELAFA : ... à forme anonyme; SELARL : ... à responsabilité limitée
SEN	:	Journal Officiel. Débats du Sénat
SLF	:	Service de la législation fiscale
TA	:	Tribunal administratif
TDFC	:	Transfert des données fiscales et comptables
TS	:	Traitements et salaires

Centre impôts service : 0810 467 687