GUIDE FISCAL 2024

BÉNÉFICES NON COMMERCIAUX

- Recettes imposables
- Dépenses déductibles
- Amortissements
- Plus-values
- Barèmes kilométriques
- Réductions d´impôts
- ...

ASSOCIATION DE GESTION AGREEE DES PROFESSIONS INDEPENDANTES AUVERGNE RHONE ALPES

OMGA – agrément du 21 décembre 2021 n° 202630
6 rue des savarounes 63400 Chamalières
Tel 04 73 36 79 29 Email bnc@agapl-auvergne.fr
Site www.agapl-auvergne.fr

Sommaire

	page(s)
Principales nouveautés	1
Présentation de la déclaration	8
Indications générales	10
- délais de dépôt des déclarations 2035 et 2042	10-11
- mention expresse - rescrit fiscal	12-13
Comment passer de la comptabilité à la déclaration ?	14
- Tableau de passage “OG BNC04 ”	15
- Tableau de contrôle TVA-BNC “OG BNC06”	16
Immobilisations et amortissements	17
- l'actif professionnel	17
- distinction entre immobilisations et dépenses	21
- les amortissements	22
Plus-values et moins-values professionnelles	33
- calcul	35
- régime d'imposition	35-36
- régimes d'exonération	39
- tableau comparatif des régimes d’exonération des plus-values professionnelles	47
1e page de l'imprimé 2035	55
- Données utiles pour le **prélévement à la source**	56
- Exonérations et abattements	56 à 58
2e page	59
- renseignements sur les salaires perçus et versés	59
- tableau des immobilisations et amortissements	60
- tableau de détermination des plus-values et moins-values	61
Annexe n° 2035 A (cadre 1)	62
- **recettes** (cadre 2)	63
. Rémunérations perçues par les médecins au titre de la permanence des soins	67
- **dépenses professionnelles** (cadre 3)	70
. Frais mixtes et détail des divers à réintégrer “OG BNC03“	72
. CSG-CRDS : traitements comptable et fiscal	73
. barème kilométrique BNC	82 & 131
Annexe n° 2035 B	93
- **détermination du résultat** (cadre 4)	93
- TVA et Contribution économique territoriale (cadres 5 et 6)	96
- Barème kilométrique : détail du calcul des frais évalués forfaitairement (cadre 7)	96
Crédits et réductions d’impôt	97
Sociétés :	
- répartition des résultats entre les associés	101
- modalités d'imposition des sociétés d’exercice (SCP, SDF...)	102
- départ d’un associé en cours d’année	104
- modalités d’imposition des sociétés civiles de moyens (SCM)	105
Cessation d'activité	111
Avantages fiscaux liés à l'adhésion à l'AGA	116
- suppresion de la majoration de bénéfice pour les non-adhérents	116
- médecins conventionnés : particularités	116
- réduction d'impôt pour frais de comptabilité et d'adhésion	117
- dispense de pénalités pour les nouveaux adhérents	118
- déduction intégrale du salaire du conjoint	119
Reports à effectuer sur la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042	121
- imputation ou compensation des déficits	121
- **déclaration complémentaire de revenus n° 2042 CPRO**	122-123
ANNEXES	
• Le chèque emploi service universel (CESU)	124
• Comptabilité commerciale (créances-dettes) : modalités d’option	125
• Passage d'une comptabilité TTC à une comptabilité HT	127
• Incidences d'une cession au regard de la TVA	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

Les changements ou nouveautés par rapport à l’an dernier sont signalés par un trait rouge en marge :

PRINCIPALES NOUVEAUTÉS

Suppression de la majoration de bénéfice pour les non-adhérents

La majoration de bénéfice des professionnels qui n'adhèrent pas à un organisme agréé est totalement supprimée à compter de l'imposition des revenus de l'année 2023. (LF 2021, art. 34) Voir n° 450

Dans une réponse à un parlementaire, le gouvernement a indiqué ne pas envisager de revenir sur le calendrier de la réforme aboutissant à la suppression totale de la majoration de bénéfice des non-adhérents. Il n'envisage pas non plus d'instaurer de nouveaux avantages fiscaux attachés à l'adhésion à un OGA. Il rappelle que les OGA peuvent proposer des prestations facultatives à des entreprises et à des professionnels adhérents ou non adhérents. Parmi celles-ci, l'examen de conformité fiscale (ECF) constitue une véritable prestation de sécurisation fiscale dans laquelle le prestataire s'engage à examiner l'ensemble des règles fiscales, prévues dans un chemin d'audit et à se prononcer sur leur conformité fiscale. Par ailleurs, la suppression du dispositif de la majoration de 1,25 du bénéfice imposable pour les non-adhérents n'a pas d'incidence sur le dispositif de la réduction d'impôt pour frais de tenue de comptabilité et d'adhésion à un OGA. Cf infra (Rép. FAIT, JO 18/07/2023, p. 6807)

Réduction d'impôt pour frais de tenue de comptabilité et d'adhésion à un OGA

Cette réduction est maintenue jusqu'à nouvel ordre.

On rappelle que si vous optez pour le régime de la déclaration contrôlée (cf n°22), vous pouvez bénéficier d'une réduction d'impôt égale aux 2/3 des dépenses exposées pour la tenue de comptabilité et pour l'adhésion à un organisme agréé et plafonnée à 915 €.

NB : les chiffres de recettes de référence à prendre en compte pour en bénéficier sont ceux de N-1 **ou** ceux de N-2 **ainsi que celui de l'année N**.

En effet, une réponse récente de la DGFIP du 25 avril 2023 suit une analyse différente de celle de la DDFIP de Meurthe et Moselle du 15-12-2022 (qui était également la nôtre) sur la prise en compte du chiffre de recettes de l'année N.

Ainsi, les professionnels pouvant bénéficier de la réduction d'impôt doivent notamment respecter les deux conditions cumulatives et distinctes suivantes :

- ils doivent réaliser un chiffre d'affaires ou de recettes inférieur aux limites des régimes dits "micro" pour l'année au titre de laquelle est appliquée la réduction d'impôt ;
- ils doivent opter pour un régime réel d'imposition (et non relever de plein droit de ce régime), ce qui implique que leur chiffre d'affaires ou leurs recettes n'excèdent pas, l'année civile précédente ou la pénultième année, les limites des régimes dits "micro". Sur les conditions d'exercice de l'option, voir n° 22, p. 10

En pratique, vous êtes éligible à cette réduction d'impôt au titre de l'exercice 2023 si vous respectez les deux conditions suivantes (pour un BNC) :

- votre chiffre de recettes de 2023 est inférieur à 77 700 € (seuil du micro-BNC pour les années 2023 à 2025) ;
- vous optez pour le régime de la déclaration contrôlée, ce qui implique que votre chiffre de recettes de 2022 **ou** celui de 2021 soit inférieur à 77 700 €.

Il est donc important de rester adhérent(e) car c'est également une condition pour en bénéficier. Voir n° 460`

Possibilité pour les OGA de proposer des prestations de services facultatives à des adhérents non soumis aux missions obligatoires de prévention fiscale

Conformément aux principes généraux régissant le contrat d'association encadré par l'article 1er de la loi du 1er juillet 1901 relative au contrat d'association, les statuts des centres de gestion agréés (CGA), des associations agréées (AA) et des organismes mixtes de gestion agréés (OMGA) peuvent prévoir plusieurs catégories de membres adhérents et notamment une catégorie spécifique de membres adhérents pour lesquels l'organisme effectuera exclusivement les prestations facultatives mentionnées à l'article 371 A bis de l'annexe II au code général des impôts (CGI) et à l'article 371 M bis de l'annexe II au CGI au profit des entreprises et professionnels visés par ces articles.

La création de cette nouvelle catégorie d'adhérents nécessite le respect de certaines modalités, conformément au droit associatif.

Ainsi, le registre des adhérents de l'OGA doit bien distinguer les adhérents « classiques » soumis aux missions obligatoires et les autres adhérents non soumis à ces missions obligatoires :

- soit en distinguant au sein du même fichier les deux catégories ;
- soit en tenant deux fichiers distincts.

Les membres appartenant à la catégorie des adhérents bénéficiant des seules prestations facultatives ne sont pas comptabilisés dans les effectifs exigés par la réglementation lors de la création des CGA, des AA et des OMGA ou du renouvellement de leur agrément.

Les avantages fiscaux attachés à l'adhésion à un OGA (il ne reste plus que la réduction d'impôt pour frais d'adhésion et de tenue de comptabilité visée ci-avant) ne s'appliquent pas à cette catégorie d'adhérents non soumis aux missions obligatoires de prévention fiscale et bénéficiant des seules prestations facultatives.

Une cotisation spécifique doit être mise en place pour cette catégorie d'adhérents. À cet effet, l'OGA peut soit appliquer une cotisation de base et facturer en sus des prestations facultatives sollicitées par l'entreprise, soit pratiquer une cotisation englobant l'ensemble des prestations facultatives, à l'exception de la prestation de l'examen de conformité fiscale qui doit faire l'objet d'une tarification distincte, et sous réserve toutefois du respect des dispositions du code de commerce qui interdisent les offres ou pratiques de prix de vente aux consommateurs abusivement bas lorsque cette pratique a pour objet ou pour effet d'éliminer la concurrence.

(BOI-DJC-OA-20-10-70 du 22 mars 2023)

En pratique et pour mémoire, les OGA comportent désormais deux catégories d'adhérents :

➔ les adhérents dits "classiques" - bénéficiant de l'avantage fiscal (réduction d'impôt plafonnée à 915 €)
Ces adhérents sont soumis aux missions légales de l'OGA : examen de concordance, de cohérence et de vraisemblance (ECCV), éventuellement examen périodique de sincérité (EPS). L'OGA s'inscrit dans le cadre de l'agrément DGFIP. Ces adhérents peuvent bénéficier également des prestations facultatives.

➔ les adhérents hors avantage fiscal - Prestations facultatives (nouvelle catégorie)

L'OGA ne s'inscrit pas dans le cadre de l'agrément DGFIP mais d'une simple association Loi 1901.

L'OGA est libre de proposer à cette catégorie des prestations en matière d'assistance à la gestion, dans le cadre du périmètre fixé par le décret du 7 octobre 2021 :
- la dématérialisation et la télétransmission des déclarations fiscales ;
- l'audit technique lié à l'activité de l'entreprise (notamment audit de la 2035 avec envoi d'un compte-rendu de mission uniquement à l'adhérent et son conseil (l'administration fiscale n'en sera pas destinataire)

A titre d'exemples, les audits techniques peuvent être menés dans les domaines financier, informatique, des ressources humaines, organisationnel, fiscal, ou de gestion d'une activité.;

- la formation et l'information ayant trait au droit, à la fiscalité, à la comptabilité ou à la gestion ;
- la restitution de statistiques ;
- les services aux micro-entreprises (effectif < 10 personnes et CA < 2 millions d'euros) :

Le CGA ou l'AA peut :
- aider les microentreprises pour leur création (exemples : réalisation d'études de marché, élaboration d'un business plan et du plan de financement, assistance pour les formalités de création en ligne et suivi des formalités jusqu'à l'obtention de l'immatriculation) ;
- les accompagner en matière commerciale (élaboration de diagnostic, de plans d'actions, élaboration d'une stratégie commerciale), dans les domaines de la communication (exemples : identité visuelle, communication digitale, utilisation des réseaux sociaux) et de la transition numérique (exemples : facturation, archivage électronique, mise en place du « click & collect » ou d'une plateforme de e-commerce, vente ou mise à disposition de logiciels).

A noter : l'examen de conformité fiscale (ECF) peut être proposé aux deux catégories d'adhérents.

Déclaration fiscale et sociale unifiée (rappel)

Depuis 2021 ou 2023 si vous êtes praticien ou auxiliaire médical, vous n'avez plus qu'une seule déclaration à réaliser, sur impots.gouv.fr, pour le calcul de votre impôt sur le revenu et de vos cotisations et contributions sociales personnelles.

Afin d'alléger les travaux de remplissage de votre déclaration complémentaire de revenus des professions non salariées 2042C-PRO, un lien de transmission entre la déclaration professionnelle 2035 et la déclaration de revenus a été mis en place afin de préremplir les montants déclarés sur la liasse professionnelle sur la déclaration 2042C-PRO.

NB : pour assurer la liaison entre les deux déclarations fiscales, il est souhaitable de télédéclarer la liasse fiscale professionnelle avant la déclaration d'impôt sur le revenu.

Une fois la déclaration validée, les éléments nécessaires au calcul des cotisations et contributions sociales personnelles seront transmis automatiquement par l'administration fiscale à l'Urssaf, qui pourra procéder, comme avant, au réajustement des échéanciers de cotisations provisionnelles et à la régularisation sur la cotisation définitive.

Notez que ces éléments seront également transmis à votre caisse de retraite des professions libérales.

Le régime fiscal applicable aux associés de sociétés d'exercice libéral est clarifié

Les conséquences de l'imposition dans la catégorie des BNC, et non plus des traitements et salaires, des sommes perçues à compter de 2024 par les associés de société d'exercice libéral sont fixées dans la base Bofip, tant au regard de l'impôt sur le revenu qu'au regard de la TVA et de la CET.

1/ En matière d'impôt sur le revenu

Par une décision de rescrit publiée dans sa base Bofip du 27 décembre 2023, l'administration rapporte, à compter de l'imposition des revenus de 2024, sa doctrine selon laquelle les rémunérations perçues par les associés de société d'exercice libéral (SEL) au titre de l'exercice d'une activité libérale dans cette société relèvent des traitements et salaires.

Prenant acte de la jurisprudence du Conseil d'État (CE

16-10-2013 n° 339822 ; CE 8-12-2017 n° 409429), elle indique désormais que ces rémunérations sont imposables dans la catégorie des BNC. Ce n'est que s'il est démontré que l'activité libérale est exercée dans des conditions traduisant l'existence, à l'égard de la société, d'un lien de subordination caractérisant une activité salariée que ces rémunérations relèvent, par exception, des traitements et salaires.

De même, lorsque les associés occupent les fonctions de gérant majoritaire de sociétés d'exercice libéral à responsabilité limitée (SELARL) ou de gérant de sociétés d'exercice libéral en commandite par actions (SELCA), les sommes perçues au titre de leur activité libérale relèvent de la catégorie des BNC (et non plus de celle définie à l'article 62 du CGI), sous réserve qu'elles puissent être distinguées des sommes perçues au titre de leurs fonctions de gérant. Dans le cas contraire, elles demeurent imposées dans les conditions définies à l'article 62 du CGI.

À noter : l'Administration avait déjà admis l'an dernier que les associés de SEL déclarant, sur la base des commentaires doctrinaux dans leur version antérieure à la publication du 15 décembre 2022, les rémunérations perçues au titre de l'exercice de leur activité libérale dans ces sociétés dans la catégorie des traitements et salaires ou, pour ce qui concerne les associés gérants majoritaires de SELARL et les associés gérants de SELCA, dans les conditions prévues à l'article 62 du CGI, puissent continuer, à raison de ces rémunérations, d'être imposés selon ces mêmes modalités jusqu'au 31 décembre 2023, lorsque ces contribuables n'étaient pas en mesure de se conformer, dès le 1er janvier 2023, au régime d'imposition en BNC. (BOFIP ACTU-2022-00159 du 05/01/2023)

1.1/ Les associés de SEL peuvent relever du régime micro-BNC

Les associés des SEL n'étant pas expressément exclus du régime « micro-BNC », ils peuvent en bénéficier dès lors que les rémunérations qu'ils perçoivent sont imposées dans la catégorie des BNC et qu'ils respectent les conditions de seuil de recettes prévues par ce régime. (cf p.6).

Dès lors qu'à compter de l'imposition des revenus de l'année 2024, les rémunérations des associés de SEL perçues au titre de leur activité libérale sont imposées dans la catégorie des BNC, toutes les conséquences pour l'application des régimes propres à cette catégorie de revenus doivent en être tirées. Ainsi, pour l'appréciation du seuil d'application du régime « micro-BNC », il convient de retenir la rémunération versée par la SEL, en y réintégrant le cas échéant les dépenses professionnelles de l'associé acquittées en son nom et pour son compte par la SEL, au titre de l'année civile précédente et/ou de la pénultième année, qui auraient été déclarées dans la catégorie des BNC si elles avaient été perçues à compter de 2024.

1.2/ Ils ne peuvent pas opter pour leur assimilation à une EURL

Dès lors que les associés de SEL ne sont pas réputés exercer leur activité en leur nom propre, ils ne répondent pas à la définition de l'entrepreneur individuel de l'article L 526-22 du Code de commerce.

L'administration confirme en conséquence l'impossibilité pour les associés de SEL d'exercer l'option, offerte par les dispositions de l'article 1655 sexies du CGI, pour leur assimilation à une EURL entraînant assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

1.3/ S'agissant des modalités de déduction des cotisations de type « Madelin » prévues à l'article 154 bis du CGI

Ni la lettre de la loi, ni son interprétation par la jurisprudence ne permettent la déduction des cotisations Madelin de revenus déclarés dans la catégorie des traitements et salaires.

Le Conseil d'État, dans sa décision du 8/12/2017, n° 409429, n'admet la déduction des cotisations Madelin des rémunérations perçues par l'associé de SEL au titre de l'exercice de son activité libérale, sur le fondement de l'article 154 bis du CGI, que dans le cas où les rémunérations concernées, à défaut de lien de subordination, sont assujetties à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BNC.

1.4/ S'agissant du traitement fiscal des honoraires rétrocédés directement par une SEL aux associés d'une société de participations financières de professions libérales (SPFPL), au titre de leur activité professionnelle au sein de cette SEL

Lorsque l'activité est exercée dans le cadre d'une entreprise passible de l'impôt sur les sociétés (IS), les rémunérations perçues au titre de l'exercice d'une activité libérale dans la société dont les professionnels sont associés sont imposables dans la catégorie des BNC, sauf lorsque ces revenus sont imposés comme des traitements et salaires, soit du fait de l'existence d'un contrat de travail ou d'un lien de subordination, soit en raison de l'application de l'article 62 du CGI pour la part correspondant aux fonctions de gérant.

Lorsque la SEL verse directement une rémunération à l'associé d'une SPFPL, au titre de son activité professionnelle au sein de cette SEL, cette rémunération relève de la catégorie des BNC, qui est applicable aux bénéfices tirés d'une activité libérale conformément à l'article 92 du CGI en l'absence d'un contrat de travail ou d'un lien de subordination.

2/ En matière de TVA

Les SEL exercent la profession qui constitue leur objet social par l'intermédiaire des associés ayant qualité pour exercer cette profession. Or, même si l'associé répond de ses actes, ce seul constat ne suffit pas à établir qu'il supporte le risque économique propre à cette

activité. D'ailleurs, il n'entre pas, du point de vue de la TVA, en rapport juridique avec les clients de la société.

Les rémunérations techniques perçues par les associés de la part de SEL n'entrent donc pas dans le champ d'application de la TVA. Il en résulte que ces rémunérations ne sont pas soumises à l'obligation de facturation prévue à l'article 289 du CGI.

Par conséquent, les SEL, à l'instar des sociétés civiles professionnelles et des sociétés de capitaux ayant pour objet l'exercice en commun de la profession de leurs membres, ont, en tant que telles, la qualité d'assujetti redevable de la TVA, les membres de ces SEL ne sont pas eux-mêmes redevables de la taxe.

3/ En matière de cotisation foncière des entreprises

Les SEL, sociétés commerciales par la forme et qui exercent une activité libérale, sont imposables à la CFE et à la CVAE dans les conditions de droit commun, c'est-à-dire assujetties à une imposition établie au nom de la personne qui exerce l'activité imposable, en l'occurrence la SEL.

Toutefois, les associés d'une SEL sont susceptibles d'être imposés à la CFE en leur nom propre dès lors qu'ils exercent une activité professionnelle propre non salariée. L'existence d'une activité propre peut être établie par un faisceau d'indices attestant une absence de lien de subordination avec la SEL, l'existence de moyens propres ou encore d'une clientèle ou patientèle distincte. L'exercice, par un associé, d'une activité professionnelle propre donne donc lieu à une imposition distincte.

(BOI-RES-BNC-000136, BOI-BNC-DECLA-10-10, § 110 et BOI-RSA-GER-10-30, § 500s du 27/12/2023)

Délai de renonciation à l'option pour la déclaration contrôlée (rappel)

Si vous relevez sur option du régime de la déclaration contrôlée au titre de 2023 en conséquence d'une option exercée précédemment (ou reconduite tacitement), vous pouvez désormais, si vous ne souhaitez pas que cette option s'applique à nouveau automatiquement en 2024, dénoncer cette option jusqu'à la date limite de dépôt de la déclaration de résultats (n° 2035) soit au plus tard le 18 mai 2024 (au lieu du 1er février auparavant). Cf n° 22

Moins-values à long terme (rappel)

La fraction déductible des moins-values à long terme en cas de cession ou de cessation d'activité est de 12,8/25 pour les exercices 2023. Cf n° 221

Exonération en fonction des recettes : du nouveau sur la condition tenant à la durée de l'activité

En présence d'activités distinctes, la condition d'exercice de l'activité pendant au moins cinq ans s'apprécie au regard de la seule activité cédée, y compris si les activités relèvent fiscalement de la même catégorie d'imposition. Voir n° 2267

Indemnité compensatrice perçue par les agents généraux d'assurance : nouvelle exonération

L'article 20 de la loi de finances pour 2024 étend à certaines conditions le dispositif d'exonération des plus-values en cas de transmission d'une entreprise individuelle prévu à l'article 238 quindecies du CGI aux indemnités compensatrices versées par les compagnies d'assurances à leurs agents généraux exerçant à titre individuel lors de la cessation de leur mandat.. (LF 2024, art. 20) Voir n° 22935

Exonérations ZRR et ZFU prorogées

Le dispositif d'exonération des ZFU (zones franches urbaines) est prorogé jusqu'au 31-12-2024. Cf n° 2651

Le dispositif d'exonération des ZRR (zones de revitalisation rurale) est quant à lui prorogé jusqu'au 30-06-2024. À compter du 1er juillet 2024, une exonération s'appliquera pour les entreprises implantées dans les zones france ruralité revitalisation (ZFRR) à définir. (LF 2024, art. 73; décret à paraître) Voir n° 2652

Les aides financières et fiscales à l'installation des professionnels de santé sont limitées dans le temps

Les professionnels de santé ayant bénéficié des aides à l'installation et des exonérations relevant de certaines catégories ne peuvent à nouveau être éligibles aux aides à l'installation et aux exonérations relevant de la même catégorie qu'à l'expiration d'un délai de dix ans. Sont concernées les aides suivantes :

- les aides à l'installation versées par les collectivités territoriales ;
- les exonérations fiscales, notamment celles prévues aux articles 44 octies A (ZFU) et 44 quindecies du CGI (ZRR) Cf n° 2651 et 2652 ;
- et les aides financières à l'installation au titre de la convention prévue à l'article L 162-5 du CSS.

Décret à paraître. Ces dispositions sont applicables à compter du 29 décembre 2023.

(Loi 2023-1268 du 27 décembre 2023 (JO 28 texte n° 5, art. 2)

Jeunes entreprises innovantes : un nouveau statut... mais plus d'exonération d'impôt sur les bénéfices

L'article 69 de la loi de finances pour 2024 supprime l'exonération d'impôt sur les bénéfices dont peuvent bénéficier les JEI, en la réservant aux entreprises créées jusqu'au 31 décembre 2023 (au lieu du 31 décembre 2025).

L'article 44 de la même loi complète la définition de la jeune entreprise innovante (JEI) afin d'étendre, à compter du 1er janvier 2024, le champ du dispositif à une nouvelle catégorie d'entreprise dénommée « jeune entreprise de croissance ». Voir n° 2654

Augmentation du seuil des aides de minimis au 1er janvier 2024

Les allègements fiscaux accordés par les Etats constituent des aides qui doivent être compatibles avec les règles européennes de la concurrence. Les avantages d'un faible montant relèvent du règlement de minimis.

Jusqu'en 2023, le plafond de minimis était de 200 000 €. C'est le montant maximum qu'une même entreprise peut recevoir d'un Etat membre de l'Union européenne sur 3 exercices fiscaux glissants (exercice fiscal en cours et les 2 exercices précédents).

Depuis le 1er janvier 2024, ce plafond est fixé à 300 000 € en raison de l'inflation observée ces dernières années et de l'évolution attendue jusqu'en 2030. (Règlement (UE) n° 2023/2831 de la Commission du 13/12/2023)

Frais de repas pris sur le lieu de travail

La fraction des frais de repas admise en déduction est limitée à 15 € pour 2023 et à 15,35 € pour 2024. Cf n° 362

La définition des artistes et auteurs exonérés de CFE est actualisée

L'article 148 de la loi de finances pour 2024 actualise la définition des artistes et auteurs exonérés de CFE en application de l'article 1460, 2° et 3° du CGI, ce qui conduit à une extension du champ de l'exonération. Voir n° 393

Le mécénat est étendu aux organismes concourant à l'égalité homme-femme

L'article 16 de la loi de finances pour 2024 ajoute les organismes concourant à l'égalité entre les hommes et les femmes à la liste des organismes pouvant bénéficier de dons ouvrant droit à la réduction d'impôt prévue pour les particuliers (art. 200 du CGI) et les entreprises (art. 238 bis du CGI). Voir n° 3988

Crédit d'impôt métiers d'art prorogé (rappel)

La loi de finances pour 2022 a prorogé d'un an le crédit d'impôt qui s'applique ainsi aux dépenses exposées jusqu'au 31 décembre 2023. Voir n° 3990

Crédit d'impôt pour la rénovation énergétique des locaux professionnels (rappel)

Les dépenses de travaux de rénovation énergétique des bâtiments à usage tertiaire engagées entre le 1er janvier 2023 et le 31 décembre 2024 ouvre droit à crédit d'impôt égal à 30 % du prix de revient HT des dépenses avec un plafond global fixé à 25 000 € par entreprise sur la durée du dispositif.

Les travaux peuvent porter sur des opérations d'isolation thermique, ou sur l'installation de systèmes de chauffage, de refroidissement et de ventilation des locaux. (LF 2023, art. 51) Voir n° 3999

CESU: augmentation du plafond

Le plafond d'exonération du CESU passe de 2 265 € à 2 301 € par an et par bénéficiaire en 2023 et à 2 421 € en 2024, Voir n° 520

Suppression progressive de la contribution sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE)

La suppression de la CVAE, qui devait intervenir en 2024, est repoussée à 2027, sauf pour les redevables de la cotisation minimum. D'ici là, le taux d'imposition est abaissé progressivement. Le taux du plafonnement en fonction de la valeur ajoutée est corrélativement réduit, selon le même calendrier (LF 2024, art. 79). Cf n° 700

TVA : la généralisation de la facturation électronique obligatoire est reportée à 2026

L'article 91 de la loi de finances pour 2024 fixe un nouveau calendrier d'entrée en vigueur concernant les obligations de facturation électronique et de transmission des données de transaction et de paiement instaurées par l'article 26 de la loi 2022-1157 du 16 août 2022.

L'obligation de réception de factures électroniques s'appliquera à compter du 1er septembre 2026 à tous les assujettis, quelle que soit la taille de leur entreprise.

L'obligation d'émission de factures électroniques et l'obligation de transmission des données de transaction et de paiement seront resserrées en deux phases (au lieu de trois) et s'appliqueront :

- à compter du 1er septembre 2026 pour les grandes entreprises, les membres d'un assujetti unique et les entreprises de taille intermédiaire ;
- à compter du 1er septembre 2027 pour les petites et moyennes entreprises et les microentreprises.

Il est prévu que ces dates pourront toutefois, par décret, être reportées de trois mois au plus, soit, selon le cas, au plus tard au 1er décembre 2026 ou au 1er décembre 2027.

TVA : activités équestres et taux réduit

La loi de finances pour 2024 modifie le taux de TVA applicable aux activités équestres à compter du 1er janvier 2024. Ainsi, la TVA est perçue au taux réduit de 5,5 % en ce qui concerne :

- l'enseignement et la pratique de l'équitation,
- les animations et les activités de démonstration aux fins de découverte de l'environnement équestre et de familiarisation avec celui-ci ainsi que l'accès aux installations sportives destinées à l'utilisation des équidés. (déjà prévu par la doctrine administrative).

(LF 2024, art. 88; CGI, art. 278-0 bis, O nouveau).

On rappelle que les leçons ou cours d'équitation sont exonérés de la TVA s'ils sont dispensés par une personne physique rémunérée directement par ses élèves sans le concours de salariés participant à l'enseignement. (BOI-TVA-SECT-80-10-30-50, n° 60, CGI, art. 261,4-4°b).

Limites des régimes micro pour les années 2023 à 2025

Pour la période triennale 2023 à 2025, les limites des régimes micro sont portées aux montants suivants (LF 2023, art. 2 ; art. 102 ter du CGI) :

Limite d'application du régime **micro-BNC**	77 700 €
Limite d'application du régime micro-BIC prestations de services	77 700 €
Limite d'application du régime micro-BIC ventes de marchandises et prestations d'hébergement	188 700 €
Limite d'application du régime micro-BA	91 900 €

En pratique, pour les années 2023 à 2025

Sauf option pour le régime de la déclaration contrôlée, le régime micro-BNC s'applique de droit en N aux professionnels dont les recettes hors taxes n'excèdent pas 77 700 € l'année N – 1 **ou** N – 2.

Conséquences du franchissement des seuils du micro

Lorsque les recettes dépassent le seuil applicable sur deux années consécutives (N – 2 et N – 1), le professionnel est obligatoirement imposé d'après le régime de la déclaration contrôlée à compter de l'imposition des revenus de la première année suivant la période biennale de dépassement (N), quel que soit le montant de ses recettes en N.
Dans le cas où les recettes s'abaissent, au cours d'une année, en deçà du seuil applicable, le professionnel relève de plein droit du régime micro au cours de l'année suivante.

Cas des entreprises nouvelles

En cas de création d'une activité, le régime micro-BNC s'applique de plein droit l'année de création et l'année suivante.

En effet, bien que les recettes doivent être ajustées s'il y a lieu au prorata du temps d'exploitation, cette règle n'emporte toutefois une conséquence qu'à compter de la deuxième année suivant celle de la création.

Ainsi, dans le cas d'une entreprise créée en N, l'entreprise relève du régime micro au titre des résultats de l'année N puisque, en l'absence d'activité en N – 1, les recettes de l'année précédente sont nulles. Il en est de même au titre des résultats de l'année N + 1 puisque, dans l'hypothèse où les recettes de l'année précédente (N), le cas échéant ajustées prorata temporis, excéderaient le seuil applicable, les recettes de la pénultième année (N – 1) sont nulles.

A noter : les entreprises libérales nouvelles ont toutefois la possibilité d'opter pour le régime de la déclaration contrôlée au titre de leurs premières années d'exploitation. Voir n° 22

Les contribuables au régime micro-BNC peuvent relever d'un régime réel de TVA

Depuis le relèvement du seuil du régime micro, il est désormais possible de bénéficier d'un régime micro en matière d'imposition des bénéfices sans devoir être soumis pour autant à la franchise en base de TVA.

Le fait d'être soumis en même temps à un régime réel de TVA et au micro-BNC ne modifie pas les modalités de déclaration du chiffre d'affaires et des recettes. Les contribuables doivent dans tous les cas déclarer un montant hors taxes, ainsi que le prévoit la doctrine administrative actuelle (BOI-BNC-DECLA-20-20 n° 1).
S'agissant des obligations comptables, les contribuables relevant du micro-BNC et d'un régime réel de TVA bénéficient des obligations comptables allégées prévues à l'article 102 ter du CGI, ce qui ne les dispense pas des obligations tenant à leur régime de TVA (tenue d'un registre de recettes et de dépenses).

RECETTES HT		REGIME D'IMPOSITION L'ANNÉE N (1)
N -2	N-1	
	≤ 77 700 €	Micro BNC - Déclaration contrôlée sur option (2)
≤ 77 700 €	> 77 700 €	Micro BNC - Déclaration contrôlée sur option (2)
> 77 700 €	≤ 77 700 €	Micro BNC - Déclaration contrôlée sur option (2)
> 77 700 €	> 77 700 €	Déclaration contrôlée

(1) Quel que soit le montant des recettes en N

(2) Cf n° 22 p. 10 pour les modalités d'exercice et de dénonciation de l'option

Seuils des franchises en base de TVA pour les années 2023 à 2024

Pour les années 2023 et 2024, les seuils de chiffres d'affaires des franchises en base de TVA sont revalorisés comme suit. (LF 2023, art. 2)

En pratique, pour les années 2023 et 2024

Les redevables de la TVA exerçant une activité libérale autre qu'avocat, auteur et artiste-interprète, bénéficient d'une franchise qui les dispense du paiement de la taxe lorsqu'ils ont réalisé moins de 36 800 € HT de recettes au cours de l'année civile précédente.

En cas de dépassement de ce seuil, le régime de la franchise est maintenu pendant 2 années consécutives lorsqu'au cours de chacune de ces années, la limite en cause ne dépasse pas 39 100 € HT. (*)

S'ils dépassent le second seuil de 39 100 € au cours d'une de ces années, ils deviennent redevables de la TVA dès le 1er jour du mois du dépassement.

Ils peuvent opter pour le paiement de la TVA. L'option reste valable jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle de l'option. Sauf dénonciation, elle se renouvelle par tacite reconduction pour deux ans.

(*) Le mécanisme du maintien de la franchise l'année suivant celle du dépassement du chiffre d'affaires limite ne s'applique pas aux assujettis bénéficiant des franchises particulières (avocats, auteurs et artistes) BOI-TVA-DECLA-40-20

Il sera supprimé à compter de 2025. (LF 2024, art.82)

SEUILS DE CHIFFRE D'AFFAIRES RELATIFS AU RÉGIME DE LA FRANCHISE EN BASE

Opérations concernées	Seuils 2023 et 2024
Prestations de services	**36 800 € et 39 100 €** (3)
Avocats, auteurs et artistes-interprètes (1)	47 700 € et 58 600 € (4)
Avocats, auteurs et artistes-interprètes (2)	19 600 € et 23 700 € (5)
Activités commerciales (livraisons de biens, ventes à consommer sur place et prestations d'hébergement)	91 900 € et 101 000 € (6)

(1) Avocats (activités réglementées), Auteurs d'œuvres de l'esprit (livraisons de leurs oeuvres et cession de leurs droits patrimoniaux), Artistes-interprètes (cessions de leurs droits patrimoniaux) **(2)** Opérations autres que celles visées ci-dessus
(3) 37 500 € et 41 250 € à compter de 2025 **(4)** 50 000 € et 55 000 € à compter de 2025
(5) 35 000 € et 38 500 € à compter de 2025 **(6)** 85 000 € et 93 500 € à compter de 2025

Sources: Art. 293 B du CGI ; BOI-BAREME-000036 ; LF 2023, art. 2; LF 2024, art. 82

Le régime de la franchise en base de TVA sera aménagé à compter de 2025

pour se conformer aux règles communautaires. Les seuils de la franchise en base de TVA seront modifiés, le mécanisme de maintien de la franchise l'année suivant celle du dépassement sera supprimé et la franchise pourra s'appliquer dans les Etats membres où l'entreprise n'est pas établie.

La franchise en base de TVA sera applicable, au titre d'une année N, aux assujettis établis en France lorsque leur chiffre d'affaires réalisé en France au titre de l'année civile précédente N - 1 n'excédera pas 37 500 € (au lieu de 36 800 € actuellement) pour les activités de prestations de services.

En cas de dépassement de ce seuil en N - 1, la franchise continuera de s'appliquer en N - 1, sauf dépassement du seuil majoré de 41 250 € (au lieu de 39 100 € actuellement), mais cessera de s'appliquer à compter de l'année N.

En cas de dépassement du seuil majoré de 41 250 € au titre d'une année, les assujettis concernés deviendront redevables de la TVA pour les opérations effectuées à compter de la date du dépassement (actuellement, les assujettis deviennent redevables à compter du premier jour du mois de dépassement du seuil majoré).

Les entreprises établies dans un État membre de l'UE pourront bénéficier du régime de la franchise non seulement dans leur État d'établissement, mais également dans les autres États membres, à condition de ne pas dépasser un plafond de chiffre d'affaires fixé au niveau européen à 100 000 €.

Le mécanisme d'actualisation triennale des limites de la franchise sera supprimé et les montants ci-dessus seront donc désormais fixes (la prochaine indexation aurait dû avoir lieu au 1er janvier 2026). (LF 2024, art. 82)

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 OGA, est obligatoire Voir n° 16;

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

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 1ère page, les données de la déclaration elle-même (voir p. 55 et exemple page 135), en page 2 le cadre I relatif aux immobilisations et leurs amortissements (voir p. 60 et ex. p. 136);

- et en page 3 le cadre II servant à la détermination des plus-values (voir page 61 et exemple p. 137).

- les tableaux n° 2035-A-SD et 2035-B-SD sur lesquels sont portés les éléments servant à la détermination du résultat; (voir pages 62s et exemple pages 138 et 139).

- la notice 2035 NOT.

➥ **L'annexe 2035 E doit être remplie si vos recettes sont supérieurs 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 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 et les OMGA 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, 8e 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.

16-1 Précisions concernant les OGA

➥ 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 OGA sur tout support). Vous devrez toutefois compléter les cases « TOTAL » du cadre « IMMOBILISATIONS ET AMORTISSEMENT » de la déclaration 2035 dématérialisée. (BOI-BIC-DECLA-30-60-30-10-20201014, 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'OGA 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'OGA pour accomplir ses missions dans les délais impartis.

➥ Conséquences en cas de non respect de ces règles

Les statuts de l'OGA 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'OGA

La responsabilité de l'OGA 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'OGA ou à défaut, s'il n'a pas déposé une déclaration papier.
De même, la responsabilité de l'OGA 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'OGA vis-à-vis de l'administration fiscale peut être mise en cause dans le cas où cette dernière considère que l'OGA n'a pas pris les dispositions nécessaires pour inciter ses adhérents à télédéclarer.

➥ Réalisation de l'obligation

Si l'OGA 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'OGA.

L'OGA 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'OGA 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.

16-2 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 N-2, N-1 et N sont acceptés pendant la campagne N.
Les dépôts relatifs à un exercice dont la date de clôture nécessite l'utilisation de formulaires d'un millésime N-3 ou antérieur seront réalisés sur support papier. (BOI-BIC-DECLA-30-60-30-10, § 320)

16-3 Remarque sur l'attestation de l'OGA

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'OGA et à la DGI. En revanche, l'envoi de la déclaration à l'OGA, 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'OGA 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.

16-4 Délais de souscription des documents dématérialisés

Le délai est fixé au 2e jour ouvré suivant le 1er mai, soit pour les déclarations 2035 BNC des revenus 2023 le mercredi 3 mai 2024.

Un délai supplémentaire de 15 jours calendaires est accordé aux utilisateurs des téléprocédures EDI-TDFC et EFI-RP. Ce délai supplémentaire s'applique également à la déclaration n° 1330-CVAE-SD et à la déclaration des loyers DECLOYER. (BOI-BIC-DECLA-30-10-10-20-20170217, § 60).

Compte fiscal en ligne

Les professionnels ont la faculté d'adhérer au service « Consulter > Compte fiscal » depuis la rubrique "Votre espace professionnel" du portail fiscal www.impots.gouv.fr.
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 3A et 3B du cahier des charges 2023 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 (cf n° 22)

➥ Les titulaires de bénéfices non commerciaux qui relèvent obligatoirement du régime de la déclaration contrôlée (BOI-BNC-DECLA-10-10-20230105) :

- ☛ les officiers publics et ministériels, quel que soit le montant de leurs recettes;
- ☛ les professionnels dont les bénéfices proviennent de la production littéraire, scientifique, artistique ou de la pratique d'un sport et qui choisissent de déterminer leur bénéfice d'après la moyenne des recettes et des dépenses de plusieurs années consécutives (art. 100 bis du CGI) ;
- ☛ les associés de sociétés de personnes exerçant une activité de nature non commerciale (SCP notamment) ;

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)

22 Option pour le régime de la déclaration contrôlée

L'option pour la déclaration contrôlée ne nécessite aucun formalisme particulier et peut résulter de la simple souscription de la déclaration n° 2035. (BOI-BNC-DECLA-10-10-20230105, § 130)

Durée de l'option

L'option pour le régime de la déclaration contrôlée est **valable un an** tant que le professionnel reste de manière continue dans le champ d'application du régime micro-BNC. Cette option est **reconductible tacitement** chaque année pour un an.

L'option cesse de produire ses effets lorsque le professionnel sort du champ d'application du régime micro-BNC (cf page 6). Le régime de la déclaration contrôlée est alors applicable, non plus sur option, mais conformément aux dispositions de droit commun.

Exemple : Une personne qui relève du régime micro-BNC l'année 2023 peut opter jusqu'au 18 mai 2024 (cf n° 30) pour le régime de la déclaration contrôlée au titre de cette année 2023 pour une durée d'un an. Cette option est reconduite tacitement chaque année pour un an, sauf renonciation.

Renonciation à l'option (LF 2022, art. 7 ; BOI-BNC-DECLA-10-10-20230105, § 150)

Les professionnels qui ont opté pour le régime de la déclaration contrôlée peuvent, au terme d'une période d'un an, renoncer à l'application de ce régime et bénéficier du régime micro-BNC, sous réserve d'en respecter les conditions.

La renonciation à l'option doit être notifiée à l'administration, sur papier libre ou via la messagerie sécurisée à partir du compte fiscal de l'entreprise, **jusqu'à la date limite de dépôt de la déclaration de résultats n° 2035** souscrite au titre des résultats de la période précédant celle au cours de laquelle la renonciation s'applique.

En d'autres termes, un professionnel relevant sur option du régime de la déclaration contrôlée au titre de N peut renoncer à son option au titre de N + 1 dans le délai de dépôt de la déclaration de résultats de N, souscrite en mai N + 1.

Exemple : Soit un professionnel qui relève du régime micro-BNC au titre de 2022 et opte pour la déclaration contrôlée des résultats de 2022 dans le délai de dépôt de cette déclaration. Pour les résultats de 2023, l'option est reconduite tacitement.
Il peut renoncer, s'il le souhaite, à cette option au titre de 2024 dans le délai de dépôt de la déclaration des résultats de 2023, soit au plus tard le 18 mai 2024 (auparavant, il aurait dû y renoncer avant le 1er février 2024).

Les professionnels qui désirent relever de la déclaration contrôlée au titre d'une seule année sont amenés à exercer, à la même date, l'option pour le régime de la déclaration contrôlée et à y renoncer au titre de l'année suivante.

Exemple : un professionnel relevant de plein droit du régime micro-BNC décide d'opter pour la déclaration contrôlée au titre de 2023, mais il ne souhaite pas que cette option soit reconduite tacitement pour les revenus de 2024. Il doit donc exercer son option au titre de 2023 et y renoncer au titre de 2024 dans le délai de dépôt de la déclaration des résultats de 2023, soit au plus tard le 18 mai 2024 (auparavant, il aurait dû exercer cette option au plus tard le 18 mai 2024 et y renoncer pour 2024 avant le 1er février 2024, c'est-à-dire avant même l'exercice de l'option).

Tableau comparatif des anciennes et nouvelles règles

	Exercice de l'option pour la déclaration contrôlée au titre de N	Renonciation à l'option au titre de N + 1	
	Règles inchangées	Anciennes règles	Nouvelles règtes
Contribuables relevant de plein droit du régime micro-BNC en N	Dans le délai de dépôt de la déclaration n° 2035 de N souscrite en mai N +1	Avant le 1er février N + 1	Dans le délai de dépôt de la déclaration n° 2035 de N souscrite en mai N + 1

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. Ces bénéfices, déficits et plus-values sont désormais à reporter au cadre 4 de la déclaration 2035 (1ère page), qui sert à préremplir la déclaration de revenus complémentaire n° 2042C-PRO. (Voir n° 40, p. 55 et 500s.)

DÉLAIS DE DÉPÔT DE LA DÉCLARATION 2035

30 La date de dépôt **dématérialisé** au service des impôts de la déclaration n° 2035 et ses annexes est fixée au 18 mai 2024 (2e jour ouvré suivant le 1er mai + 15 jours pour les utilisateurs d'EDI-TDFC). BOI-BIC-DECLA-30-10-10-20-20170217, § 60

ATTENTION : vous devez respecter la date fixée par votre OGA 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-10-20160304, 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 (s'il n'a-pas été prérempli par l'administration).

ATTENTION : la déclaration 2042 doit être souscrite 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.

En cas de décès

45 La **déclaration des revenus n° 2042** imposables au nom du défunt peut être souscrite dans les délais de droit commun.

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

Mariage ou conclusion d'un Pacs

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 1er mai N. Ils sont imposés conjointement au titre des revenus perçus du 1er 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

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)

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 0,20 % par mois et d'une majoration de droits s'élevant 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; BOI-CF-INF-10-10-20 du 07/07/2021).
La majoration est portée :
- à 40 % lorsque le document n'a pas été déposé dans les 30 jours suivant la réception d'une mise en demeure d'avoir à le produire dans ce délai ;
- à 80 % en cas de découverte d'une activité occulte. Cette majoration s'applique sans que le service ait à adresser de mise en demeure.

63 Majoration spécifique de 10%

Une **majoration de 10 %** s'applique en cas de **retard ou défaut de souscription des déclarations** (CGI, art. 1758 A). (voir n° 475)

Cette majoration spécifique remplace l'ancien dispositif de remise en cause de l'abattement OGA de 20 % qui était applicable jusqu'en 2005.

Exclusion de l'AGA ou de l'OMGA

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

(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.

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

70 Pénalités

Lorsque la déclaration n° 2035 comporte des insuffisances qui conduisent l'administration à effectuer des rectifications, 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 0,20% par mois (CGI, art. 1727, III).

Cet intérêt de retard peut être réduit de moitié en cas de dépôt spontané d'une déclaration rectificative visant à rectifier une erreur de déclaration commise de bonne foi. (CGI, art. 1727, V; BOI-DAE-20-10 du 07/07/2021)

Les droits sont en revanche majorés de 40 % s'il y a eu **manquement délibéré** ou de 80 % si vous vous êtes rendu coupable de manoeuvres frauduleuses.

Une **majoration spécifique de 10 %** s'applique également en cas d'**insuffisance de déclaration** (CGI, art. 1758 A). Voir n° 475

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 du 15/12/2021, n° 210s)

72 La mention expresse (art 1727, II, 1 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 0,20 % 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 du 15/12/2021)

NB : l'existence de l'ECF (examen de conformité fiscale) mentionnée sur la déclaration de résultat produit les effets d'une mention expresse, au sens de l'article 1727, II-1 du CGI. (FR 5/21, n° 15)

En pratique : votre déclaration étant télétransmise via votre Expert-comptable ou votre AGA/OMGA, 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.
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 ; BOI-CF-INF-10-10-10 du 15/12/2021, 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(e) des 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 ou un OMGA 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).

Compte-rendu de mission et exclusion de l'AGA ou de l'OMGA

Si un adhérent ne donne pas suite aux demandes de correction des anomalies ou erreurs décelées par l'OGA, ce dernier 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 délivrer à ses adhérents et à l'administration fiscale. Parallèlement, l'adhérent peut encourir l'exclusion de l'OGA pour non respect de ses obligations (BOI-DJC-OA-20-10-30 du 15/12/2021).

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 1er janvier au 31 décembre 2023

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.

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 nos 120s)

➥ Calculer les plus-values (ou moins-values) et déterminer leur régime fiscal d'imposition. (cf nos 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 €).

(2024)

TABLEAU DE PASSAGE

Reconstitution de la déclaration N° 2035

au vu de la trésorerie

OGBNC04

Tableau obligatoirement transmis pour la campagne fiscale 2024

	Néant	
Codes	**Observation demandée - Contrôle de régularité**	**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'OGBNC01

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

Soldes au 1.1.23* (A)	Entrées (B)	Sorties (C)	Soldes au 31.12.23 (D)
Caisse :	+	-	= .....
Banque n° 1 :	+	-	= .....
Banque n° 2 :	+	-	= .....
C.C.P. :	+	-	= .....

* les soldes au 1er janvier 2023 sont égaux aux soldes comptables au 31 décembre 2022

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

(2024) TVA – COMPTABILITE RECETTES/DEPENSES OGBNC06

Tableau transmis pour la campagne fiscale 2024

Recettes inférieures au seuil de la franchise en base et option pour le régime réel : lettre d'option adressée à l'administration ? ***(1) Oui - (2) Non***	

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 (**) %			
	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 CA12 avant le le 3 mai 2024.

Ils doivent, à cette occasion, vérifier la concordance des recettes déclarées sur l'imprimé 2035 avec celles figurant sur la déclaration CA12. 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 ou votre OMGA 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). (CE 29-4-85, n° 43759 et CE 26-7-85 n° 54909; 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-10-20-20170405, 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 nos 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 (BOI-BNC-BASE-10-20-20170405, 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'ascenceurs 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-10-20-20170405, 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-10-20-20170405, 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 no 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 nos 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 immobilisatlons (CE 11-7-91; BF 10/91; BOI-BNC-BASE-10-20-20170405, 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-10-20-20170405)

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 responsablilité, 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 nos 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»

CHAPITRE 2

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

110 Il n'est pas toujours facile de distinguer les biens destnés 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'élement 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.
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 x 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-BIC-AMT-10-40-10)

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 de 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 1er 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 X 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 x 4/20)).
Les plans d'amortissement de la structure et du composant sont alors établis prospectivement de la manière suivante :
- structure : sa VCN de 68 000 € (80 000 – 12 000) 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 :

1e 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 (TA Poitiers 21-11-96, n° 95-1701 et TA Paris 6-7-09, n° 04-19716; TA Strasbourg 14-3-17, n° 1602812; CE 24-4-2019, n° 419912; BIC-X-620s; MF n° 9165s)

✍ 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**

Le Conseil d'Etat vient de juger récemment que le professionnel qui réalise sur un immeuble dont il n'est pas propriétaire des travaux d'aménagement requis pour l'exercice de son activité et effectivement utilisés à cette fin est en droit d'inscire à l'actif de son entreprise les dépenses exposées, en les portant sur le registre des immobilisations, dès lors qu'il peut être regardé comme propriétaire des aménagements réalisés. Il peut ainsi déduire les annuités d'amortissement correspondantes. Cette décision confirme la solution rendue par la CAA de Lyon (20/10/2005, n° 00-1820) pour des aménagements effecutés par un médecin ophtalmologiste. (CE 8-11-2017, n° 395407)
A noter : Le Conseil d'Etat ne distingue pas entre les travaux d'aménagement selon qu'ils seraient dissociables ou non de l'immeuble auquel ils se rapportent. Cette dissociation ne s'applique que lorsque le professionnel est propriétaire de l'immeuble et qu'il décide de ne pas inscrire ce dernier à l'actif. (cf n° 109)

2e 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.
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)

1219 Nouveau : cette règle connaît également une exception pour les éléments incorporels des fonds acquis par les titulaires de BNC entre le 1er janvier 2022 et le 31 décembre 2025. (CGI art. 39, 1.2°.al. 3 ; BOI-BIC-AMT-10-10-20220608, § 210).

Les éléments incorporels des fonds concernés, qui sont susceptibles de donner droit à déduction d'un amortissement correspondent aux seuls éléments incorporels qui ne peuvent pas faire l'objet d'une évaluation et d'une comptabilisation séparées au registre des immobilisations et qui concourent au maintien et au développement du potentiel d'activité de l'exploitation (clientèle, patientèle, nom professionnel, etc. Pour bénéficier de ce dispositif, les contribuables doivent être en mesure de démontrer que le fonds acquis a une durée d'utilisation limitée. Dans ce cas, le fonds commercial est obligatoirement amorti sur sa durée d'utilisation ou, si cette durée ne peut être déterminée de manière fiable, sur 10 ans. (BOI-BNC-BASE-50-20220608, § 50)
NB : sont exclues du champ du dispositif les opérations réalisées entre entreprises ayant un lien de dépendance (cessions à titre onéreux, fusions, etc.) ainsi que les situations dans lesquelles une personne physique apporte son entreprise individuelle, ou une branche complète d'activité, à une société qu'elle contrôle ou est amenée à contrôler à la suite de l'opération d'apport. (LFR 2022, art. 7)

3e 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)

4e 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.

Paiement 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 crédirentier) peuvent être déduites comme charges financières. A l'inverse, en cas de "décès prématuré" du crédirentier, 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 du bien 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 1er 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) Elément 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 fiscalement 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 élements (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) ; lectricité (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 x 255j/360 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),

- Minitels, modems, interphones, matériels de transmission à distance de textes (télex, 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 topographique, systèmes d'orientation gyroscopique, appareils de restitution analytiques, stations photogrammétriques numériques, scanners photogrammétriques.

- **I**ntallations 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 écographes 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 1er 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 31décembre 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 1er 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 % x 1,75 = 35 %.

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

Année N : 10 000 x 35 % x 9/12 = 2 625
Année N+1 : (10 000 - 2 625) x 35 % = 2 581,25
Année N+2 : (10 000 - 5 206,25) x 35 % = 1 677,81
Pour l'année N+3, I'annuité dégressive serait de :

(10 000 - 6 884,06) x 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; BOI-BIC-AMT-20-40-50, LF 2020

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 un certain montant, fonction de la date d'acquisition du véhicule et/ou de la quantité de dioxyde de carbone émise. Le plafond de déduction est fixé selon le barème suivant qui, à compter de 2020, diffère selon que le véhicule relève ou non du nouveau dispositif d'immatriculation (NDI) (LF 2020, art. 69) :

Plafond de déductibilité de l'amortissement ou des loyers

Année d'acquisition ou de location du véhicule		Plafonds applicables en fonction du nombre de grammes de CO2 par kilomètre			
		9 900 €	18 300 €	20 300 €	30 000 €
jusqu'en 2016 (inclus)		supérieur à 200 g	inférieur ou égal à 200 g	sans objet	sans objet
2017		supérieur ou égal à 156 g	de 60 à 155 g	de 20 à 59 g	de 0 à 19 g
2018		supérieur ou égal à 151 g	de 60 à 150 g		
2019		supérieur ou égal à 141 g	de 60 à 140 g		
2020	véhicules relevant du NDI (1)	supérieur à 165 g	de 50 à 165 g	de 20 à 49 g	
	Autres véhicules	supérieur ou égal à 136 g	de 60 à 135 g	de 20 à 59 g	
à compter de 2021	véhicules relevant du NDI (1)	supérieur à 160 g	de 50 à 160 g	de 20 à 49 g	
	Autres véhicules	supérieur ou égal à 131 g	de 60 à 130 g	de 20 à 59 g	

(1) Les véhicules relevant du nouveau dispositif d'immatriculation (NDI) s'entendent des véhicules des catégories M1 (genre VP), M2, N1 et N2 pour lesquels la première immatriculation en France est délivrée à compter du 1er mars 2020 (décret 2020-1069 du 27-2-2020; MF 2022, n° 9020 & 75130)

Véhicules concernés par la limitation

Ces dispositions s'appliquent à l'ensemble des véhicules automobiles immatriculés dans la catégorie des «voitures particulières», y compris 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, dans la mesure où leur prix d'acquisition dépasse le plafond applicable.

Elles s'appliquent également aux véhicules de même nature pris en **location pour plus de trois mois ou en crédit-bail.**

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 2019 émettant 153 g de CO2 par kilomètre bénéficie du seuil fixé à 9 900 € pour l'intégralité de la période d'amortissement. (BOI-BIC-AMT-20-40-50, § 90)

Le taux d'émission de CO_2 est indiqué sur la carte grise, sous la rubrique **V.7** ou dans la documentation technique du véhicule concerné. www.carlabelling.ademe.fr

Amortissement séparé des batteries : lorsque les accumulateurs nécessaires au fonctionnement des véhicules électriques ou les équipements spécifiques permettant l'utilisation du G.P.L. ou du G.N.V. ont fait l'objet d'une facturation séparée ou d'une mention distincte qui permet de les identifier lors de l'acquisition de véhicules, ils ne sont pas pris en compte pour l'application de l'article 39-4 du CGI, seul l'amortissement concernant le coût du véhicule lui-même étant susceptible d'être limité. (BOI-BIC-AMT-20-30-10, § 660)
Cette règle s'applique dans les mêmes conditions aux accumulateurs ou aux équipements spécifiques permettant l'utilisation du GPL ou GNV nécessaires au fonctionnement des **véhicules hybrides**. (BOI-RES-000059-20191218)

Véhicules non concernés : il s'agit des véhicules utilitaires (genre VU) et des véhicules spécialement agencés (notamment les voitures d'auto-écoles).

Date de première mise en circulation

Les seuls véhicules visés par les limitations de 30 000 €, 20 300 €, 18 300 € ou 9 900 € sont ceux qui répondent aux conditions techniques exposées ci-dessus et qui sont mis pour la première fois en circulation à compter du 2 juin 2004.

La limitation s'applique aussi bien aux véhicules neufs qu'aux véhicules d'occasion, dès lors que la première mise en circulation est postérieure au 1er juin 2004.

En pratique

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.

EXEMPLE : M. RENAUD a acquis le 1er juillet 2023 un véhicule de tourisme d'une valeur de 25 000 € amortissable en 5 ans et émettant 130 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 x 20 % x 6/12 = 2 500
Mais M. RENAUD réintégrera au bénéfice imposable :

- la fraction excédentaire, soit :
(25 000 - 18 300) x 20 % x 6/12 = 670,00 €

- la fraction correspondant à l'utilisation privée soit :
(2 500 - 670) x 1/4 = 457,50 €

Soit au total.....1 127,50 €

Sur sa déclaration 2035, M. RENAUD :
- déduira à la ligne 41 "dotation aux amortissements" :..... 2 500,00 €
- réintégrera à la ligne 36 "divers à réintégrer":..... 1 128 €

et aura finalement déduit : ..... 1 372 €
C'est-à-dire 18 300 € x 20% x 6/12 x 3/4

Remarque : 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 être déduits immédiatement si leur valeur unitaire hors taxe n'excède pas 500 € (BOI-BNC-BASE-40-60-30, n°s 210 & 220)

NB : la possibilité d'amortissement exceptionnel sur 12 mois est supprimée depuis 2017. BOI-BIC-AMT-20-30-70)

3) 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 bailleresse, 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** <u>créée</u> **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** <u>acquise</u> **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)

➥ Ies **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)

➥ Iorsqu'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 "Etalement 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

NB : en revanche, elles ne peuvent pas bénéficier de l'exonération des plus-values prévue à l'art. 151 septies du CGI (cf n° 226)

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 1er janvier 2021 au prix de 30 000 €. Son taux d'émission de CO_2 est de 125 g/km. Elle est amortie au taux de 20 % et est revendue le 30 juin 2023 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 € (Cf p. 31)

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 2023 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	Prix de cession
					antérieurs	de l'année 2023		
Renault koleos	01/01/21	30 000	-	20%	12 000	3 000	30/06/2023	18 000

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.

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 nos 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 nos 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 nos 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° 436)

215 ➥ **Les produits perçus par les inventeurs personnes physiques**

Le régime des produits de la propriété industrielle perçus par des contribuables autres que les entreprises diffère selon la nature de ces produits.

PRODUITS OUVRANT DROIT AU TAUX RÉDUIT DES PLUS-VALUES À LONG TERME

Certains produits relèvent du régime des plus ou moins-values à long terme et bénéficient d'un taux spécial d'imposition fixé à 10 % (au lieu de 12,8 %). (CGI art. 93 quater, I.al. 2). Ce régime particulier s'applique aux exercices ouverts depuis le 1er janvier 2019. Il concerne les produits perçus par l'inventeur personne physique et ses ayants droits au titre de la cession ou de la concession des produits éligibles.

Le régime des plus-values à long terme est applicable uniquement aux personnes physiques qui, dans le cadre de leur activité d'inventeur, sont imposées dans la catégorie des BNC.

Liste limitative. Sont soumis au taux de 10 % des plus-values à long terme les produits perçus au titre de la cession ou de la concession (CGI art. 93 quater, I) :

- de licences d'exploitation d'un logiciel protégé par le droit d'auteur ;

- d'une invention brevetable ;

- d'un actif incorporel qui satisfait aux conditions mentionnées à l'article 238, I.1°, 2° ou 4 du CGI, à savoir :

  - les brevets, les certificats d'utilité et les certificats complémentaires de protection rattachés à un brevet (CGI art. 238, I.1°) ;

  - les certificats d'obtention végétale (CGI art. 238, I.2°) ;

  - les procédés de fabrication industriels qui constituent le résultat d'opérations de recherche, sont l'accessoire indispensable de l'exploitation d'une invention et font l'objet d'une licence d'exploitation unique avec l'invention (CGI art. 238, I.4°).

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

Précisions :

Le régime d'exonération des plus-values des petites entreprises (cf n° 225) est applicable aux produits perçus par les inventeurs au titre de la cession de leurs brevets mais pas aux redevances de concession ou de sous-concession de brevets. Si le contribuable ne peut bénéficier de cette exonération, l'imposition de la plus-value de cession porte sur les sommes nettes perçues, c'est-à-dire, selon l'administration, déduction faite 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, y compris les frais de gestion et d'outillage (Rép. Devedjian : AN 8-7-1996 n° 37071, non reprise dans la base Bofip), mais à l'exclusion de l'évaluation en termes monétaires du temps de travail du contribuable.

Le régime du long terme s'applique aux plus-values de cession à condition qu'il n'existe pas de liens de dépendance entre le cédant et le cessionnaire. S'agissant des produits tirés de la concession de droits de la propriété industrielle, le taux réduit peut s'appliquer même lorsqu'il existe des liens de dépendance entre le concédant et le concessionnaire. L'existence de tels liens ne fait pas obstacle à la déduction de l'intégralité des redevances par le concessionnaire sous réserve qu'il prouve, à l'appui d'une documentation, que l'exploitation des droits concédés est réelle et lui crée une valeur ajoutée sur l'ensemble de la période de concession

Dans tous les cas, l'application du régime de taxation atténuée suppose, comme pour les entreprises, que les droits cédés, concédés ou sous-concédés présentent le caractère d'éléments de l'actif immobilisé, et que, s'ils ont été acquis à titre onéreux, ils l'aient été depuis au moins deux ans.

APPORT EN SOCIÉTÉ DE BREVETS

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 (CGI art. 93 quater, I ter) (cf n° 255)

NB : à compter des exercices 2019, ce report d'imposition peut également s'appliquer en cas d'apport d'un logiciel protégé par le droit d'auteur ou d'un certificat d'obtention végétale. (LF 2019, art. 37)

AUTRES PRODUITS PERÇUS PAR LES INVENTEURS

Les produits non visés à l'article 39 terdecies du CGI, perçus par les inventeurs (ou leurs héritiers), sont imposables au taux normal dans la catégorie des BNC. Il s'agit notamment des produits perçus à l'occasion :

- de la cession ou de la concession d'inventions non brevetables et de procédés de fabrication industriels qui ne remplissent pas les conditions posées par l'article 39 terdecies ;

- de la cession ou de la concession de droits de possession industrielle non brevetables tels que « savoir-faire », « secret de fabrication » ;

- de la cession ou de la concession des marques de fabrique, des marques commerciales et des dessins et modèles.

L'imposition est établie sous déduction des frais réels, ou bien sous déduction d'un abattement forfaitaire de 30 % (applicable uniquement pour les inventeurs) appliqué sur les produits d'exploitation de ces droits (concessions) ou sur leur prix de vente (cessions) destiné à tenir compte des frais exposés en vue de la réalisation de l'invention. L'abattement de 30 % couvre également les frais exposés postérieurement au dépôt du brevet pour mettre au point l'invention brevetée et l'adapter, s'il y a lieu, aux utilisateurs éventuels. Mais ne sont pas couverts par cet abattement les frais de procès exposés pour assurer la protection de l'invention.

Précisions : lorsque la comptabilité est tenue taxe comprise, le forfait de 30 % tient compte, selon l'administration, de la TVA versée à l'Etat augmentée de la taxe ayant grevé les immobilisations et ayant donné lieu à une imputation effective au cours de l'année d'imposition. En comptabilité hors taxe, le forfait qui n'inclut pas la TVA est calculé d'après les recettes hors taxes (BOI-BNC-SECT-30-10-30, n° 20)

A noter : l'administration considère que les inventeurs exerçant ès qualités une véritable activité professionnelle peuvent bénéficier des avantages fiscaux liés à l'adhésion à un organisme de gestion agréé.

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 réintégrerez 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 dernière page 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 6e 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 a 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 courez 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°s 260 et 290).

- et également reporté sur la déclaration complémentaire des revenus n° 2042 C PRO (cf n° 500).

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 **12,8 %**. (LF 2018, art. 29; BOI-BNC-BASE-30-30-10-20180704, n° 150)

N.B. : Ce taux est en fait de **30 %** compte tenu des prélèvements sociaux de 17,2 %.

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

Etalement 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. (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 applicable à l’exercice de réalisation des moins-values et le taux normal de l’impôt sur les sociétés prévu au deuxième alinéa du I de l'article 219 du CGI applicable à l’exercice de liquidation, soit **12,8/25 pour les exercices 2023**. (CGI, art. 39 quindecies I.2; BOI-BNC-BASE-30-30-20-60, n° 70)

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)

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 des régimes d'exonération prévus aux art. 151 septies A (départ en retraite : n° 2293), 151 septies B (locaux : n° 2294) ou 238 quindecies 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 quindecies 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 et les produits de cession de droits portant sur des logiciels originaux bien qu'ils 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-40-10-10-20, 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)

➥ L'**indemnité perçue par un agent commercial** en raison de la rupture unilatérale de son mandat par le mandant ne peut pas bénéficier de l'exonération prévue à l'art. 151 septies du CGI. (Réponse DLF du 28/12/2009 & Rép. DGFIP, service juridique de la fiscalité, du 22/11/2018)

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.

En présence d'activités distinctes, la condition d'exercice de l'activité pendant au moins cinq ans s'apprécie au regard de la seule activité cédée, y compris si les activités relèvent fiscalement de la même catégorie d'imposition. (CE 9e-10e ch. 4-10-2023 n° 462030 et 464969; BIC-VII-24025; BF 1/24)

Point de départ du délai de 5 ans : le délai de 5 ans doit être décompté à partir du début effectif d'activité.

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. (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 aprés 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 stucture 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

➥ L'exonération est réservée aux cessions à titre onéreux. Sont donc exclues du bénéfice de la mesure les opérations sans contrepartie, comme les donations ou les retraits d'actif notamment. (BOI-BIC-PVMV-40-20-20-10, § 310)

➥ les immeubles et les marques nécessaires à l'exploitation peuvent être conservées 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 ou d'une autre personne que le locataire-gérant, sous réserve que cette transmission (ou cession) porte sur l'intégralité des éléments concourant à l'exploitation de l'activité qui a fait l'objet du contrat de location-gérance ou d'un contrat comparable. (LF 2022, art. 19)

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**.

* L'article 19 de la loi de finances pour 2022 porte le délai mentionné ci-dessus de deux à trois ans pour les entrepreneurs (ou les associés de sociétés de personnes) qui ont fait valoir leurs droits à la retraite entre le 1er janvier 2019 et le 31 décembre 2021, à condition que le départ à la retraite précède la cession. (BOI-BIC-PVMV-40-20-20-30-20220511, § 1)

Précisions :

➥ En cas de décès du cédant dans les deux années qui suivent la cession et avant qu'il ait pu faire valoir ses droits à la retraite, les conditions relatives respectivement au départ à la retraite et à la cessation des fonctions sont réputées être remplies, dès lors que le cédant a atteint l'âge légal pour entrer en jouissance de ses droits à la retraite à la date du décès, ou aurait atteint cet âge légal dans les vingt-quatre mois qui suivent la cession (délai apprécié de date à date). (BOI-BIC-PVMV-40-20-20-30, § 120)

➥ 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, § 20)

➥ 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-40-20-20-40-20220511, 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 17,2% 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 quindecies, 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 quindecies, 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-40-20230517

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 :

a) Le contrat dont la cessation est indemnisée doit avoir été conclu depuis au moins cinq ans au moment de la cessation ;

b) L'agent général d'assurances fait valoir ses droits à la retraite dans les **deux années** suivant la cessation du contrat ;

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.

c) L'activité est intégralement poursuivie dans le délai de **deux ans** suivant cette cessation.

*La condition d'une poursuite **intégrale** ne requiert pas nécessairement que l'activité soit exercée dans les locaux de l'agent général sortant. Le nouvel agent général peut ainsi installer son bureau à une autre adresse se situant dans la circonscription géographique couverte par le mandat repris. (BOI-BNC-CESS-40-10-20230517, § 315 à 330)*

*La condition selon laquelle l'activité reprise doit être exercée **à titre individuel** a été déclarée contraire à la Constitution. (Cons. const. 19-10-17, n° 2017-663 QPC; MF 13725; BNC II-7725s)*

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 2,6 % de la fraction supérieure à 200 000 €.

*Cette taxe **n'est pas déductible** (ni du BNC ni du revenu global). (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.

Nouveau : l'article 20 de la loi de finances pour 2024 étend à certaines conditions le dispositif d'exonération des plus-values en cas de transmission d'une entreprise individuelle prévu à l'article 238 quindecies du CGI aux indemnités compensatrices versées par les compagnies d'assurances à leurs agents généraux exerçant à titre individuel lors de la cessation de leur mandat. (cf n° 2295)

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 repreneur.

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)

➥ La plus-value à prendre en compte est celle réalisée au titre de la cession du bien éligible. Il n'est donc pas fait compensation avec d'éventuelles moins-values qu'aurait réalisées l'entreprise au titre de la cession d'autres actifs, de nature immobilière ou non. (BOI-BIC-PVMV-20-40-30, § 290)

VII- RÉGIME D'EXONÉRATION EN FONCTION DE LA VALEUR DES ÉLÉMENTS CÉDÉS

Art. 238 quindecies du CGI; BOI-BIC-PVMV-40-20-50-20220511

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 le prix stipulé des éléments transmis, ou leur valeur vénale, auxquels sont ajoutées les charges en capital et les indemnités stipulées au profit du cédant, à quelque titre et pour quelque cause que ce soit, n'excède pas 500 000 €,

➠ une partie de leur montant lorsque le prix stipulé des éléments transmis ou leur valeur vénale, auxquels sont ajoutées les charges en capital et les indemnités stipulées au profit du cédant, à quelque titre et pour quelque cause que ce soit, est comprise entre 500 000 € et 1 000 000 €.

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 - Seules sont éligibles à l'exonération les opérations qui emportent un véritable transfert économique et juridique de l'activité à un repreneur. **Sont notamment exclus du bénéfice de la mesure**, quelles que soient la nature et la consistance des éléments transmis, les **retraits d'actifs dans le patrimoine privé** de l'entrepreneur, les opérations de partage d'actifs d'une société ou d'une autre entité juridique, le rachat de ses propres parts par une société ou le remboursement à un associé, **les simples cessations d'activité.** Toutefois lorsque l'opération de partage d'actifs d'une société ou d'une autre entité juridique donne lieu à l'attribution d'une branche complète d'activité à un associé, les plus-values réalisées afférentes à la branche complète d'activité attribuée peuvent le cas échéant bénéficier du présent dispositif. (BOI précité n° 50)

b - 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.

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. La qualification d'une branche complète d'activité relève de l'appréciation des faits. (BOI précité, n° 100)

c - 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)

d - L'administration admet que les professionnels qui détiennent des parts de groupements de moyens (SCM, GIE...) puissent 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 précité, n° 180)

e - 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 ou, dans le respect du contrat de location-gérance, de toute autre personne, sous réserve que cette transmission porte sur l'intégralité des éléments concourant à l'exploitation de l'activité qui a fait l'objet d'un contrat de location-gérance, ou d'un contrat comparable. (BOI-BIC-PVMV-40-20-50-20220511, § 90 ; LF 2022, art. 19)

f - En cas de transmissions de plusieurs branches d'activité réellement autonomes au cours d'un exercice, à plusieurs bénéficiaires par exemple, le seuil de 1 000 000 € s'apprécie par branche complète (BOI précité, n° 330)

g - 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 :

(1 000 000 - valeur des éléments transmis) / 500 000

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 500 000 € à 0 % pour une valeur de 1 000 000 €.

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 625 000 €. 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 :
(1 000 000 - 625 000) / 500 000 = 0,75
Montant de la plus-value exonérée : 225 000 € x 0,75 = 168 750 €.

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.
Le Conseil d'Etat a jugé récemment qu'à la date de la transmission de la branche, l'activité doit avoir été exercée

pendant cinq ans mais dans le cas où l'activité a été exercée simultanément ou successivement dans plusieurs fonds ou établissements, ceux-ci n'ont pas nécessairement à être détenus ou exploités pendant au moins cinq ans à cette date. (CE plén. 13-6-2018 n° 401942, FR 31/18)
Se trouve donc infirmée la doctrine administrative indiquant que le délai de 5 ans s'apprécie branche par branche et que 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.

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.

Nouveau : s'agissant des **agents généraux d'assurances** exerçant à titre individuel, l'indemnité compensatrice versée par la compagnie d'assurances au moment de la cessation du mandat entre dans le champ d'application du présent dispositif, à compter de l'imposition des indemnités perçues au titre de l'année 2023 et des années suivantes.
Même si elle n'est pas perçue dans le cadre d'un départ à la retraite, elle peut être exonérée d'impôt sur le revenu si :
- le contrat dont la cessation est indemnisée a été conclu depuis au moins cinq ans au moment de la cessation ;
- l'agent général d'assurances cède son entreprise individuelle ou une branche complète d'activité. (LF 2024, art. 20; CGI, art. 238 quindecies, VIII bis nouveau)

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 précité, § 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 précité, 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 : les déclarations étant télétransmises, 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 1000 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, cessation 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 (ou trois *) ans qui précèdent ou suivent la cession * voir n° 2293	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 500 K € pour l'exonération totale et comprise entre 500 K € et 1000 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 (500 K €) ; dégressive au-delà (500-1000 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 PVCT 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-40-50-20210210)

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 € x 20% = 2 800 €
Soit pour trois ans : 2 800 € x 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**, 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 1er 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 € x 50 % .... - 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 1er **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 comportant certains renseignements (cf BOI-BIC–PVMV-40-50-40) 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-30-30-20-20-20160706

233 En cas de cession d'un élément d'actif qui, **avant d'être affecté à l'exercice de la profession**, était 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 (nos 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 22 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 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) Sinistre ou 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 ter). 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 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 évènements 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 (assujetissement à l'IS) (LFR 2007, art. 43; CGI, art. 151nonies 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; BOI-BIC-PVMV-40-20-30; BOI-BIC-PVMV-40-20-30-20-20220622

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. 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)

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 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.

Ce maintien s'applique en cas de transmissions successives à titre gratuit dès lors que chaque bénéficiaire souscrit ce même engagement.

Lorsque la transmission à titre gratuit de la nue-propriété des droits sociaux rémunérant l'apport est suivie de la **cession à titre onéreux de l'usufruit** desdits droits par le donateur, le report d'imposition des plus-values prend fin à l'occasion de cette seconde opération. L'impôt sur les plus-values est dû par le donateur (auteur de la cession à titre onéreux). (BOI-BIC-PVMV-40-20-30-20, § 170)

Le report d'imposition 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 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.

3. **La dissolution d'une SCP met fin au report d'imposition** prévu à l'art. 151 octies du CGI. Telle est la solution retenue par la CAA de Douai qui analyse la dissolution comme une cession à titre onéreux des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport dès lors qu'elle emporte le transfert des biens appartenant à la société dans le patrimoine privé des associés. (CAA Douai 6-6-2017 n° 16DA00029; FR 33-17;)

4. Ne peuvent bénéficier du report d'imposition les opérations de fusion, scission et d'apport partiel d'actif réalisées **à compter du 1er janvier 2018** qui ont pour objectif principal ou comme un de leurs objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscale. (Loi 2017-1775 du 28 décembre 2017 art. 23)

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.

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 tranférés 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 soir 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 3e 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 2022 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 2012 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 €

Si la SCP choisit l'étalement sur 5 ans, elle réintégrera dans ses bénéfices imposables de 2022 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 2024, 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 2024 à concurrence de : 20 000 x 200/600 = 6 667 €

La plus-value supplémentaire correspondant à l'accroissement de valeur depuis l'apport sera également imposable en 2024 :

Elle sera égale à la différence entre la valeur des parts lors de la constitution et le prix de vente soit :
48 000 € - (200 parts x 200 €) = 8 000 €
Finalement le Dr Y paiera en 2024 :
6 667 € x 30 % * = 2 100 € au titre de la plus-value constatée lors de l'apport
+ 8 000 € x 30 % *= 2 520 € 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; BOI-BIC-PVMV-40-30-10-30)

245 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.

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

L'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 évènements. 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 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)
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.

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 4150 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.

NB : à compter des exercices 2019, ce report d'imposition peut également s'appliquer en cas d'apport d'un logiciel protégé par le droit d'auteur ou d'un certificat d'obtention végétale. (LF 2019, art. 37)

L'imposition est 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 évènements 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 évènements mettant fin au report d'imposition.
En cas de cession des titres avant la fin de la 6e 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 : 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).

11) Plus-values d'échange de titres affectés à l'exercice d'une profession libérale

BOI-BNC-BASE-30-30-20-50-20181003

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** (BOI-IS-FUS-60-10) 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** (BOI-IS-FUS-60-20) 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 ommission sur l'état ou le registre entraîne l'application d'une amende fixée à 5 % des résultats omis. (CGI, art. 1763)

Clause anti-abus : ne peuvent bénéficier du maintien du report les opérations de fusion ou de scission réalisées à compter du 1er janvier 2018 qui ont pour objectif principal ou comme un de leurs objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales. (Loi 2017-1775 du 28-12-2017 art. 23; BOI-BNC-BASE-30-30-20-50-20181003, § 285)

12) Etalement des plus-values réalisées lors d'opérations de lease-back

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

257 En cas de cession d'un immeuble (affecté à l'actif) à une société de crédit-bail, réalisée entre le 1er janvier 2021 et le 30 juin 2023 et précédée d'un accord de financement accepté par le crédit-preneur au plus tard le 31 décembre 2022, le montant de la plus-value réalisée par le cédant qui reprend immédiatement l'immeuble en crédit-bail peut être réparti sur une durée maximale de quinze ans.

La présente mesure a pour but de permettre aux entreprises d'améliorer leur trésorerie lors de la cession d'un immeuble, tout en évitant l'imposition immédiate de la plus-value réalisée à cette occasion.

La plus-value pouvant bénéficier de la mesure d'étalement est celle afférente à l'immeuble cédé, après application, le cas échéant, de l'abattement pour durée de détention prévu à l'art. 151 septies B du CGI. (cf n° 2294)

Au titre de chaque exercice, le régime de la plus-value étalée est le suivant : la plus-value à long terme est imposée selon le taux applicable à ces plus-values ; la plus-value à court terme est ajoutée au résultat de l'exercice.

Il est mis fin à l'étalement lorsque l'immeuble est acquis par l'entreprise ou en cas de résiliation du contrat de crédit-bail. Le solde de la plus-value est alors immédiatement imposable. La cessation de l'entreprise conduit également à l'imposition immédiate de la plus-value restant à imposer.

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

REVENUS NON COMMERCIAUX ET ASSIMILÉS
RÉGIME DE LA DÉCLARATION CONTRÔLÉE

N° 2035-SD – 2024

cerfa

N° 11176*26

1

Nom et Prénom

Adresse du déclarant

Adresse du déclarant

(Quand elle est différente de l'adresse du destinataire)

N° SIRET | Adresse mail | 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 1er janvier précédent, etc.) :	2
Adresse des cabinets secondaires :	
Adresse du domicile du déclarant :	
Nature de l'activité :	Date de début de l'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 société	
• d'une société civile de moyens	

3

RENSEIGNEMENTS RELATIFS À L'ANNÉE **2023** 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° 2042C-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 :

- Produits : quote-part de subvention d'équipement et 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 duodécies. 5

- Charges : les charges ou dépenses ayant la nature de moins-value définie à l'art. 39 duodécies :

Revenus de capitaux mobiliers (y compris les crédits d'impôt) (21) 6

1 bis- Résultat net de cession, de concession ou de sous-concession de brevets et actifs incorporels assimilés (art. 238 du CGI)

Résultat net imposé au taux de 10 % : 7

2- Plus-value © 8

à long terme imposable au taux de 12,8 %		à long terme exonérées (art. 238 quindecies)		à long terme dont l'imposition est différée de 2ans (art 39 quindecies I-1)	
à long terme exonérées (art. 151 septies)		à long terme exonérées (art. 151 septies A)		à long terme exonérées (art 151 septies B)	

3- Exonérations et abattements © et (21) **pratiqués** (cocher la case ci-dessous correspondant à votre situation) 9 sur le bénéfice | sur les plus-values à long terme imposable aux taux de 12,8 %

Entreprise nouvelle, art 44 sexies :		Activité exercée en zone franche urbaine, territoire entrepreneur Art. 44 octies A :		Autres dispositifs :	Date de création (ou d'entrée) dans un des régimes visés ci-avant :
Zone de revitalisation rurale, art.44 quindecies		Activité éligible à l'exonération en faveur des jeunes entreprises innovantes, art 44 sexies– O A :			Date de début d'activité (ou de création) dans le régime visé ci-avant :

4- BNC non professionnels 10 | Bénéfice | Déficit | Plus-value

Exonérations sur le bénéfice non-professionnel		Dont exonération sur le bénéfice non-professionnel « jeunes artistes » :	
Plus-value à long-terme imposable au taux de 12,8 %		Plus-value à court-terme	

- Produits : quote-part de subvention d'équipement et 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 duodécies.

- Charges : les charges ou dépenses ayant la nature de moins-value définie à l'art. 39 duodécies :

Comptabilité informatisée

Votre comptabilité est-elle informatisée ? Oui ☐ Non ☐ Si oui, nom du logiciel utilisé : 11

Viseur conventionné ☐ **AA ou OMGA** ☐ 12

Nom, adresse, téléphone, adresse électronique :

- du professionnel de l'expertise comptable ou du viseur conventionné :

- du conseil :

- de l'association agréée ou de l'organisme mixte de gestion agréé :

N° d'agrément de l'AA ou OMGA ou du viseur conventionné :

ECF ☐ Prestataire : 13

Signature et qualité du déclarant

1 L'imprimé 2035 ne vous est pas adressé directement, puisqu'il est obligatoirement télétransmis selon la procédure TDFC, via votre AGA, OMGA ou votre Expert-comtpable. Vous pouvez, au besoin, le télécharger sur www.impots.gouv.fr Voir n°s 10 et 16

2 Pour toutes modifications (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.

7 Ce cadre "1-bis" est à servir par les inventeurs personnes physiques ou leurs ayants droit. Voir n° 215

10 Ce cadre 4 sert à préremplir la déclaration de revenus complémentaire 2042 C PRO (cf notice 2035) Les professionnels qui perçoivent des **BNC non professionnels** doivent donc le servir.
Attention, selon nos informations, les sommes de ce cadre 4 sont déjà portées au cadre 1 et 2.
Le fichier de la 2035 en EDI-TDFC précise en effet de son côté « **Dont** BNC non professionnels » pour ce cadre 4.

13 Case ECF à cocher si l'entreprise s'est engagée au titre de l'exercice dans le dispositif de l'examen de conformité fiscale. Il convient d'identifier le prestataire de confiance.

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 1er 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. Il sera prérempli par l'administration fiscale sur votre déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 CPRO (à vérifer) Cf n° 500s.

262 **5** Prélèvement à la source : le montant de certains produits et des plus-values et moins-values à court terme, pris en compte pour la détermination du résultat 2023, est exclu du calcul des acomptes exigibles de janvier à août 2025. 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 :

- 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 5ZQ (BNC professionnels) ou lignes 5XY à 5ZW (BNC non professionnels) Voir p. 122

- Charges : moins-values à court terme à reporter également sur la déclaration 2042C Pro, lignes 5XH à 5ZL (BNC professionnels) ou lignes 5VM à 5ZZ (BNC non prof.) Voir p. 122

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 bénéficer le cas échéant d'un crédit d'impôt. (BOI-RPPM-RCM-30-20-10, n° 70 ; RM-III-3120)

8 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 seront préremplis sur la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 C PRO (à vérifier)
Sur le taux d'imposition voir n° 219.

9 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.

11 Indiquez ici si votre comptabilité est informatisée et si oui, le nom de votre logiciel

12 Cochez la case «AGA ou OMGA». Mentionnez son numéro d'agrément. Il comporte nécessairement six chiffres et commence par 2 .. ... ou 1 .. ... . Il figure au bas de la 1ère 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.

Vous devez mentionner ici les coordonnées de votre Expert-comptable et/ou conseil et de votre association agréée ou organisme mixte de gestion agréé.

✔ Exonération d'impôt sur les bénéfices dans les ZRR (zones de revitalisation rurale)

2651 Art. 44 quindecies du CGI; BOI-BIC-CHAMP-80-10-70; LF 2024

L'exonération concerne les entreprises créées ou reprises entre le 1er janvier 2011 et le 30 juin **2024** dans les zones ZRR mentionnées à l'article 1465 A du CGI.

L'avantage consiste en une période d'exonération totale d'impôts sur les bénéfices 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).

Sur délibération des collectivités territoriales et/ou des organismes concernés, les intéressé(e)s peuvent également être exonéré(e)s 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.

Il est réservé aux cabinets soumis au régime de la déclaration contrôlée, de droit ou sur option.

Nouveau : dans le nouveau dispositif prévu à compter du 1er juillet 2024, l'exonération s'appliquera non seulement aux entreprises relevant d'un régime réel d'imposition, pour celles implantées en zone ZFRR (Zonage France ruralités revitalisation) mais également à celles relevant d'un régime micro pour celles implantées en ZFRR « + » (communes nécessitant un soutien plus ciblé et renforcé). (LF 2024, art. 73; décret à paraître)

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**;

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 (BOI-BIC-CHAMP-80-10-70-20-20190904, § 160 ; BF 10/18)

L'acquisition d'un tiers des parts d'une SCP n'ouvre pas droit au régime de faveur (CAA Bordeaux 18-12-2018 n° 16BX01784)

La reprise d'entreprise dans les ZRR s'entend de toute opération au terme de laquelle est reprise la direction effective d'une entreprise existante avec la volonté non équivoque de maintenir la pérennité de cette entreprise. Par suite, une telle reprise ne suppose pas nécessairement et uniquement la création d'une structure juridiquement nouvelle ou le rachat de plus de 50 % des titres d'une société. (CE 8e-3e ch. 16-7-2020 n° 440269, BF 11/20; CAA Nancy 24-9-2020 n° 19NC00247; BF 1/21)

L'exonération s'applique toutefois à la première transmission au profit d'un membre de la famille du cédant, y compris si ce dispositif s'est déjà appliqué avant la reprise. L'exclusion est donc réservée aux transmissions familiales ultérieures, en vue d'éviter des comportements d'optimisation permettant de bénéficier de façon permanente de l'exonération d'impôt sur les bénéfices en transmettant tous les cinq ans une entreprise au sein d'une même famille. (LF 2018, art. 23; BOI-BIC-CHAMP-80-10-70-20-20190904, § 200)

Elle s'applique également, sous réserve de remplir les conditions requises à :
- un médecin qui cesse un contrat de collaboration pour s'installer à son compte en ZRR tout en conservant sa patientèle et s'il s'agit de la 1ère opération de reprise de l'entreprise individuelle par lui-même. (BOI-RES-000029-20190904)
- un professionnel libéral qui passe du statut de remplaçant à celui de

collaborateur. (BOI-RES-000030-20190904)

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 1er 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 6e et 7e périodes et 20% pour les 8e et 9e 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

Les communes de montagne sortant de la liste du classement en ZRR au 1er juillet 2017 continuent à bénéficier des effets du dispositif jusqu'au 30 juin **2024.**
Les communes autres que les communes de montagne visées ci-dessus et sortant de la liste du classement en ZRR le 1er juillet 2017 continuent également de bénéficier des effets du dispositif pendant une période transitoire courant du 1er juillet 2017 au 30 juin **2024.**
Toutes les communes sorties du classement au 1er juillet 2017 y sont donc réintégrées et restent classées jusqu'au 30 juin **2024.**

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, n° 220)+

Le VI de l'article 44 quindecies 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. Le BOI-IF-CFE-10-30-40-40 au I-C § 60 et suivants précise les conséquences de la sortie d'une commune du classement. (BOI-BIC-CHAMP-80-10-70-10, 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°s 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. (BOI-SJ-RES-10-20-20-10-20181205)

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. Il appartient aux entreprises qui estiment être en mesure d'en bénéficier et n'ont pas obtenu de prise de position formelle de l'administration, de justifier qu'elles remplissent les conditions nécessaires.

En pratique : sur la 2035, cadre 3 (cf n° 258), dans la 1ère 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.
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 3e génération du dispositif concerne les activités créées ou implantées dans les anciennes et nouvelles ZFU entre le 1er janvier 2006 et le 31 décembre **2023**.

Voir 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 médecins»...).

En cas de doute sur le bénéfice de cette exonération, vous pouvez utiliser la procédure de rescrit identique à celle prévue pour les ZRR (cf infra) (BOI-SJ-RES-10-20-20-10-20181205)

En pratique : sur la 2035, cadre 3, dans la 1ère 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.

✔ Jeunes entreprises innovantes (art. 44 sexies-0 A, et 44 sexies A du CGI ; BOI-BIC-CHAMP-80-20-20; LF 2024, art. 69)

2654 Les professionnels libéraux peuvent bénéficier de ce régime dès lors notamment qu'ils ont créé leur activité entre le 1er

janvier 2004 et le 31 décembre **2023** (la création doit dater de moins de **8 ans** (11 ans avant 2023), 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 (dans le cadre de la procédure dite de rescrit spécifique) qui dispose d'un délai de 3 mois pour répondre, son silence valant accord. (BOI-SJ-RES-10-20-20-40-20181107)

Une nouvelle catégorie de JEI : la jeune entreprise de croissance (JEC)

L'article 44 de la loi de finances pour 2024 complète la définition de la jeune entreprise innovante (JEI) afin d'étendre, à compter du 1er janvier 2024, le champ du dispositif à une nouvelle catégorie d'entreprise dénommée « jeune entreprise de croissance ». Mais l'article 69 de la même loi supprime l'exonération d'impôt sur les bénéfices dont peuvent bénéficier les JEI, en la réservant aux entreprises créées jusqu'au 31 décembre 2023 (au lieu du 31 décembre 2025). Cela concerne donc les JEC.
Les entreprises qui réalisent entre 5 et 15 % de dépenses de recherche et développement et qui remplissent par ailleurs les conditions, qui seront définies par décret, pour être qualifiées d'entreprises à fort potentiel de croissance peuvent bénéficier des avantages associés au dispositif des JEI (autres que l'exonération d'impôt sur les bénéfices).
Ces dispositions s'appliquent à compter du 1er janvier 2024.

A noter : L'article 49 de la loi modifie également le dispositif dit « IR-PME » qui permet aux contribuables investissant dans certaines entreprises de bénéficier d'une réduction de leur impôt sur le revenu et institue un volet renforcé de cette réduction d'impôt pour les souscriptions au capital de jeunes entreprises innovantes.

✔ 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 1er janvier 2006, les jeunes artistes de la création plastique bénéficient d'un abattement de 50 % plafonné à 50 000 € par an sur leur bénéfice provenant de la cession ou de l'exploitation de leurs oeuvres d'art originales.

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.

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 (BOI-BNC-SECT-20-20).

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 (art. 93, 10 du CGI)

2658 Les sommes et indemnités perçues par les juges et arbitres sportifs depuis le 1er janvier 2007 sont qualifiées de BNC et sont exonérées d'impôt sur le revenu et de cotisations sociales lorsqu'elles ne dépassent pas, y compris les remboursements de frais professionnels, 14,5 % du plafond annuel de la sécurité sociale (soit 6379 € en 2023 et 6723 € en 2024).

Il s'agit d'une franchise et non d'un abattement : les arbittres dont les rémunérations excèdent ce montant sont imposables dans les conditions de droit commun. (CGI, art. 92-2-6° et 93-10).

En pratique, les contribuables concernés cochent la case "Autres dispositifs" dans le cadre 3 de la déclaration 2035 et inscrivent à la première ligne le montant des revenus exonérés.

✔ 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

SALAIRES PERÇUS ET VERSÉS (page 2)

270

REVENUS 2023

RÉGIME DE LA DÉCLARATION CONTRÔLÉE				N° 2035-SD Suite (2024)
NOM ET PRÉNOMS ou DÉNOMINATION : 1				
N° SIRET :				
SERVICES ASSURÉS PAR VOUS de façon régulière et rémunérés par des salaires :				
Désignation des employeurs	2		Montant des salaires perçus	
PERSONNEL SALARIÉ (A) 3				
Nombre total de salariés :	dont handicapés :	dont apprentis :	Société civile de moyen : - quote-part vous incombant :	- des salariés 4
Montant brut des salaires (extrait de la déclaration DADS-U, du formulaire 2460-T ou des DSN émises au titre de l'année 2023)				- des salaires nets

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 2023, 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 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. Cf p. 109

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.**

À 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)

I – IMMOBILISATIONS ET AMORTISSEMENTS (B)							
Nature des immobilisations (ou éléments décomposés)	Date d'acquisition ou de mise en service (JJ/MM/AAAA)	Prix total payé TVA comprise	Montant de la TVA 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
1			2	3			
Fraction d'amortissement revenant à l'associé d'une société civile de moyen (B)							4
Total du tableau (B)							
Report du total de la dernière annexe (B)		5					
Total général ----------						A	
Véhicules inscrits au registre des immobilisations : utilisation du barème forfaitaire (B) (cf. cadre 7 de l'annexe 2035B)						B	6
Dotation nette de l'année à reporter ligne CH de l'annexe 2035 B (A-B)							

1 Sont à porter ici les biens affectés à l'exercice de votre profession (voir n°s 100 à 115).

Les éléments pouvant être décomposés (pour les locaux professionnels et les gros matériels essentiellement) doivent être identifiés sur le tableau des immobilisations et des amortissements comme des immobilisations distinctes amorties séparément. (voir n°s 120 et suivants)

Attention : ne pas oublier de porter colonne 4 toutes les immobilisations, y compris celles qui ne sont pas amortissables, car le total de cette colonne doit être reporté cadre 1, case DA "Montant des immobilisations" de l'annexe 2035 A

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 souscrite 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). Ce report est sans objet en EDI.

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" (nos 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 1	Amortissements 2	Valeur résiduelle 3	Prix de cession 4	Plus ou moins-value à court terme 5	Plus ou moins-value à long terme 6

Plus ou moins-value 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 différé (C)	2	Plus-value à long terme imposable (à reporter page 1 de la déclaration 2035-SD)	3

Plus-values à court terme exonérées (C)				Plus-values nette à long terme exonérées (C) (à reporter page 1 de la 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	4	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 dernière page 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 (**12,8/25 pour l'exercice 2023**) Voir n° 221
Vous pouvez vous reporter à l'**"Aide au suivi et à l'affectation des plus ou moins-values" de la page 13 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. Ce montant est prérempli sur la déclaration n° 2042C PRO (à vérifier). **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°s 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 1ère page de la 2035. **Ce montant est prérempli sur la déclaration n° 2042C PRO** (à vérifier). (voir n° 260).

Pour plus de précisions, voir étude sur les plus et moins-values n°s 190s

ANNEXE N° 2035 A

Formulaire obligatoire (article 40 A de l'annexe III au Code général des impôts)

N° 15945*06

REVENUS 2023

COMPTE DE RÉSULTAT FISCAL

N° 2035-A-SD 2024

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) pour AJ | | | mois

1 NOM ET PRENOMS OU DÉNOMINATION									
Nature de l'activité (1)	(2)						Code activité pour les praticiens médicaux		(3)
N° SIRET					si exercice en société (2)	AV	Nombre d'associés	AS	(4)
Résultat déterminé (2) (5)	d'après les règles « recettes-dépenses »	AK		d'après les règles « créances-dettes »			AL		
Comptabilité tenue (2) :	Hors taxe	CV		Taxe incluse	CW		Non assujetti à la TVA	AT	
Si vous êtes adhérent d'un organisme agréé (association ou organisme mixte)	AM		Année d'adhésion		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.

2 Reportez à nouveau ici vos coordonnées, la nature de votre activité et votre n° SIRET

295 **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(e) 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 ou un OMGA 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 (tableau n° 2035-A-SD)

2	1	Recettes encaissées y compris les remboursements de frais (1)			AA	
RECETTES	2	À déduire	Débours payés pour le compte des clients (2)		AB	
	3		Honoraires rétrocédés (dont suppléments rétrocédés)	(3)	AC	
	4	Montant net des recettes			AD	
	5	Produits financiers (4)			AE	
	6	Gains divers (5)			AF	
	7			**TOTAL** (ligne 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 2023 (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 rétrocédés 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 nos 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 (1).

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)

(1) Tel est le cas, à notre sens, des avantages pris en compte dans la base de données Transparence - Santé qui recouvrent tout ce qui est alloué ou versé **sans contrepartie** par les industries de santé aux autres acteurs du champ de la santé (don de matériel, repas, transport, hébergement, etc.).

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-30-20160203, 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)

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. : BF 10/16)

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° 22044) 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 bénéficier du régime des plus-values professionnelles. (RES n° 2006/26 (FP), 28-3-06) (Cf n° 1985) mais pas de l'exonération. Cf n° 226

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 rétrocédés par les confrères,
- les rémunérations forfaitaires versées aux médecins par l'assurance maladie (aide à la télétransmission, primes à l'installation, CDE, CAIM, COSCOM, CSTM, FPMT, ROSP, ...) considérées comme des revenus conventionnels;

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 RÉTROCÉDÉS dont suppléments rétrocédés (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 rétrocédés 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 2023, ils doivent en outre être télédéclarés nominativement, s'ils sont supérieurs à 1200 € par an et par bénéficiaire, soit sur la DAS2 (Etat des honoraires, vacations,commissions) le 3 mai 2024 au plus tard soit, si vous avez des salariés, sur la DSN de mars déposée le 15 avril 2024 au plus tard. (BOI-BIC-DECLA-30-70-20, n° 400)

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 DAS 2 ou la DSN (CE 26.01.94)

314 NB : ne constituent pas des honoraires rétrocédés 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)

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 rétrocédés 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 dans l'exercice de votre profession, tels les produits de placement des sommes reçues en dépôt (notamment par les notaires, avocats, agents d'assurances...).

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;
- 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 allocations d'aide à l'exercice de la fonction tutorale dans le cadre d'un contrat de professionnalisation;
- 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 subventions d'équipement reçues (voir n° 325);
- Le bonus perçu lors de l'achat d'une voiture peu polluante si le véhicule est immobilisé, sauf option pour son imposition étalée dans les conditions prévues à l'art. 42 septies du CGI. (cf n° 325)

  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 :

  - les aides exceptionnelles versées dans le cadre de l'épidémie de covid-19 **autres** que celles versées par le fonds de solidarité, le CPSTI, et les régimes de retraite complémentaire des professionnels libéraux (BOI-BNC-BASE-20-20, n°s 574 à 576);

  - 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-8625)

  - 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)

  - indemnités compensatrices perçues par un agent d'assurances à l'occasion de transferts ponctuels de contrats non assimilables à des cessions de portefeuille. (BOI-BNC-BASE-30-10, § 130)

- 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

  Les indemnités journalières versées par la CARMF au médecin libéral à titre d'allocation temporaire d'invalidité n'ont pas le caractère de pensions au sens de l'article 79 du CGI dès lors que la cessation d'activité n'est pas définitive et que ses droits à la retraite n'ont pas été liquidés. (CE 8e ch. 23-3-2018 n° 410997 : RJF 10/18 n° 959)

  La pension d'invalidité perçue en cas d'incapacité permanente d'exercer sa profession est en revanche 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 aides exceptionnelles versées dans le cadre de l'épidémie de covid-19 par le fonds de solidarité, le CPSTI, et les régimes de retraite complémentaire des professionnels libéraux (BOI-BNC-BASE-20-20, n°s 571 à 573);

- des **indemnités journalières versées par les organismes de sécurité sociale qui sont allouées aux travailleurs indépendants atteints d'une affection de longue durée** (affection comportant un traitement prolongé et une thérapeutique particulièrement coûteuse) (CGI, art. 154 bis A, al. 2; BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-30, § 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 **ambulatoires** (1) (PDSA) 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.

(1) les rémunérations spécifiques à la permanence des soins en **établissement de santé** ne sont pas exonérées. (CE QPC 10e ch. 22-7-21 n° 449683 et 449691; RJF 11/2021)

Ne sont pas exonérées les indemnités perçues dans le cadre de la permanence des soins par un médecin urgentiste libéral exerçant au sein d'une clinique. (CE 10e ch. 18-11-2021 n° 449683 et 443691; BF 2/22)

En revanche, n'entrent pas dans le champ de l'exonération :

- les autres actes facturés aux patients lors de la visite à domicile ou de la consultation (visite ou consultation, actes techniques...);

- les autres actes facturés à l'occasion de la permanence. Il importe peu que le nombre de jours de permanence par an soit inférieur au plafond de 60 jours. Il s'agit non pas d'une condition à laquelle est subordonné le bénéfice de l'exonération mais d'un simple plafond. (CAA Bordeaux 6-11-2018 n° 16BX01244 : BF 2/19 n° 104)

La liste de ces zones peut être consultée sur www.ars.sante.fr

Attention, les zones peuvent changer d'une année sur l'autre.

Suite à la nouvelle définition des zones médicales sous dotées (arrêté du 13-11-2017 publié au JO du 15-11-2017), beaucoup de régions ont défini de nouvelles zones dès fin 2017.

Attention, seules les ZIP (zones d'intervention prioritaire) sont éligibles aux exonérations fiscales au titre de la permanence des soins ambulatoires. Les ZAC (zones d'actions complémentaires) et les ZV (zones de vigilance) ne le sont pas.

Médecins concernés

En principe, seuls sont concernés par l'exonération les médecins installés dans les zones déficitaires 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 déficitaire est remplie lorsque le secteur pour lequel le médecin est inscrit au tableau de permanence comprend au moins une zone urbaine ou rurale déficitaire 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 déficitaire 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-10-40-20-20151202, § 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, jours fériés ou autres jours d'astreinte de gardes, 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.

Pour les médecins soumis au régime micro-BNC, les recettes exonérées sont retranchées du montant des recettes déclarées sur la déclaration d'impôt sur le revenu n° 2042 (BOI-BNC-CHAMP-10-40-20, § 280).

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.

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 procèdant 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 franchissemen du seuil. (BOI-BNC-CHAMP-10-30-10 du 20/05/2020, 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-10-20-20160706, n° 97)

☞ **à noter : en cas d'option pour le régime spécial des traitements et salaire**s, 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-20-20-20230628

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 (régime recettes-dépenses) ou de l'année de leur attribution (régime créances-dettes);

- l'étalement des dites subventions, au rythme des amortissements pratiqués, lorsque les biens financés sont amortissables. (ndlr : que le professionnel soit en recettes-dépenses ou en créances-dettes).

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

- les sommes versées par les organismes créés par les institutions de l'UE ainsi que les sommes versées dans le cadre du dispositif des certificats d'économie d'énergie. (LF 2023, ar. 32; *BOI-BNC-BASE-20-20, § 110 à 230)*

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 (tableau n° 2035-A-SD)

3	8	Achats (6)					BA	
DÉPENSES PROFESSIONNELLES	9	Frais de personnel	Salaires nets et avantages en nature (7)				BB	
	10		Charges sociales sur salaires (parts patronale et ouvrière)				BC	
	11	Impôts et taxes (8)	Taxe sur la valeur ajoutée				BD	
	12		Contribution économique territoriale				JY	
	13		Autres impôts				BS	
	14		(9) Contribution sociale généralisée déductible				BV	
	15	Loyer et charges locatives					BF	
	16	Location de matériel et de mobilier – dont redevances de collaboration (10)			BW		BG	
	17	Entretien et réparations			Total : Travaux, Fournitures et Services Exterieurs			
	18	Personnel intérimaire						
	19	Petit outillage (11)					BH	
	20	Chauffage, eau, gaz, électricité						
	21	Honoraires ne constituant pas les rétrocessions (11)						
	22	Primes d'assurances						
	23	Frais de véhicules (12)			Total : Transport et déplacements			
		(cocher la case si évaluation forfaitaire)		…			BJ	
	24	Autres frais de déplacements (voyages…)…						
	25	Charges sociales personnelles (13)	dont obligatoires		BT		BK	
			dont cotisations facultatives Madelin	BZ	dont facultatives aux nouveaux plans d'épargne retraite	BU		
	26	Frais de réception, de représentation et de congrès			Total : Frais divers de gestion			
	27	Fournitures de bureau, frais de documentation, de correspondance et de téléphone						
	28	Frais d'actes et de contentieux					BM	
	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 du tableau n° 2035-A-SD.

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 du tableau n° 2035-A-SD 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 :

1ère 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 ou l'OMGA). Cf page suivante

2ème 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.

1ère méthode

Ligne 15 : loyer et charges locatives .....10 000 €

Ligne 36 : divers à réintégrer .....6 000 €

Le montant finalement déduit s'élève bien à ..... 4 000 €

2ème méthode

Ligne 15 : loyer et charges locatives .....4 000 €

L'administration préconise la 1ère 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

REINTEGRATIONS ET CHARGES MIXTES OGBNC03

334

Nature de la charge	Montant Total	Mode de réintégration (1)	Montant réintégré (2)
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 **(a)**			
Amendes et pénalités			
PVCT réintégrée **(b)**			
Moins value quote-part privée			
Autres **(c)**			

*** Attention**, il est préférable d'opter pour une réintégration comptable en décote directe plutôt qu'extra compable en divers à réintégrer car désormais, vous n'êtes plus tenus de souscrire la DSI ou la DSPAMC. C'est l'administration fiscale qui communiquera à l'Urssaf les éléments relatifs à l'assiette sociale. 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
(2) Si le montant réintégré est rempli, il doit obligatoirement y avoir un mode de réintégration. La réciproque est aussi vraie.

(a) Frais de comptabilité et d'adhésion dèjà couverts par la réduction d'impôt (pour les adhérents dont les recettes n'excèdent pas le seuil du régime micro-BNC en N-1 ou N-2 (cf n° 460)

(b) cf lligne 35 "plus-values à court terme" (cf n° 381)

(c) 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" du tableau n° 2035-B-SD

CSG-CRDS 2023 : 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 au titre de 2023 s'élève à 2,9 % sur un total de 9,7 %. (cf tableau ci-dessous)

2023	Total	Déductible	Non déductible
Taux CSG	9,20 %	6,80 %	2,40 %
Taux CRDS	0,50 %	0 %	0,50 %
Total CSG/CRDS	**9,70 %**	**6,80 %**	**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 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 2023 et en leur affectant les coefficients **6,8/9,7 et 2,9/9,7**

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;

- 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, disponible sur votre espace Urssaf, doit vous permettre de vérifier la correspondance des montants figurant sur l'attestation avec ceux payés et comptabilisés en 2023.

Elle mentionne 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 nos 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) et avant versement du PAS pour le compte des salariés.

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 2 301 € 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 2023, 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 IMPOTS (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 véhicules de sociétés;
- 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 la DSN.

(2) à l'exception des avantages revêtant le caractère de libéralités.

(1) Infirmant 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 (2,9/9,7) 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 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°s 30, 180 & 190)

Incidence en matière d'impôts locaux
Vous devrez souscrire une déclaration n° 6660-REV pour l'établissement de la cotisation foncière des entreprises (CFE). Si vous avez un local à usage mixte, seule la partie professionnelle sera à déclarer. Cette dernière sera exonérée de taxe d'habitation.

☞ 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 télédéclarées si elles sont supérieures à 1200 € par an et par bénéficiaire soit sur la DAS-2 (Etat des honoraires, vacations, commissions) le 3 mai 2024 au plus tard, soit, si vous avez des salariés, sur la DSN de mars à déposer le 15 avril 2024 au plus tard. (BOI-BIC-DECLA-30-70-20, § 400)

Rappelons également que les **dépenses de comptabilité et d'adhésion à l'AGA ou à l'OMGA 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).

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)

☞ **Garantie des frais généraux**

Sont déductibles du résultat imposable les primes versées chaque année par un titulaire de BNC en exécution d'un contrat d'assurance ayant pour objet de lui garantir la perception d'une indemnité en cas de réalisation d'un risque susceptible de porter atteinte à la valeur de son patrimoine professionnel ou d'affecter les résultats de son exploitation.
Sont ainsi déductibles les primes d'assurance acquittées par un chirurgien 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)

A noter que l'article 154 bis du CGI autorise désormais expressément les membres des professions libérales à déduire de leurs bénéfices les cotisations versées dans le cadre de contrats d'assurance de groupe destinés à leur assurer des revenus de remplacement en cas de maladie ou d'accident (cf n° 357 et 363)

☞ 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, puissance fiscale, motorisation, kilométrage professionnel, indemnités kilométriques déductibles...) doivent être portées dans le cadre 7 du tableau n° 2035-B-SD. (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 1er 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 du 21/08/2019, 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).

3602 **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 nos 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 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) (BOI-BNC-BASE-20-20, n° 530)

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 1er 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 tout ou partie de 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 1er janvier de l'année et l'inscription des frais correspondants à un compte de charges vaut renonciation à I'option. (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, n°160; 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", Ie barème peut être utilisé, aucune double déduction n'étant pratiquée.

De même, dès lors que par hypothèse les loyers n'ont pas été déduits, le **régime des plus-values professionnellles** n'est pas applicable lors de la cession du contrat. (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, n° 450)

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 2022) : 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 X 0,374) + 1 457 = 3 701 €.
3 701 € X (4 500 / 6 000) = 2 776 € déductibles au niveau du BNC de la société au titre des déplacements en clientèle.
3 701 € X (1 500 / 6 000) = 925 € déductibles au niveau de la quote-part de bénéfice de l'associé au titre des déplacements domicile-lieu de travail.

(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 cadre 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-BNC-BASE-40-60-40-20, n° 220)

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)

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)

Le barème kilométrique permettant l'évaluation des frais de déplacement pour les titulaires de BNC (et les salariés) au titre de l'exercice 2023 n'est pas encore publié à l'heure où nous mettons sous presse. Il sera diffusé sur le site internet de votre AGA ou OMGA en temps voulu. Le barème ci-dessous concerne l'exercice 2022

Prix de revient kilométrique pour 2022 (en euros)
art. 6 B de l'annexe IV au CGI, modifié par arrêté du 27 mars 2023, JO du 7 avril 2023

Puissance fiscale	Jusqu'à 5000 km	De 5 001 à 20 000 km	Au-delà de 20 000 km
3 CV et -	0,529	(d x 0,316) + 1 065	0,370
4 CV	0,606	(d x 0,340) + 1 330	0,407
5 CV	0,636	(d x 0,357) + 1 395	0,427
6 CV	0,665	(d x 0,374) + 1 457	0,447
7 CV et +	0,697	(d x 0,394) + 1 515	0,470
d = distance parcourue à titre professionnel			

Pour les véhicules électriques, le montant des frais de déplacement calculés en application du barème est majoré de 20 %.

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 : - Pour un parcours de 4 000 km avec un véhicule de 6 cv, le montant des frais correspondants est de :

4 000 x 0,665 = 2 660 €

- Pour un parcours de 6 000 km avec un véhicule de 5 cv, le montant des frais correspondants est de :

(6 000 x 0,357) + 1 395 soit 3 537 €

- Pour un parcours de 22 000 km avec un véhicule de 7 cv, le montant des frais correspondants est de :

22 000 x 0,470 = 10 340 €

NB1 : 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)

NB2 : si vous utilisez un vélo, électrique ou non, à titre professionnel, en plus d'un véhicule, vous pouvez utiliser le barème ci-contre pour le véhicule et déduire les frais réels du vélo et, le cas échéant, l'amortir s'il dépasse 500 € HT, dans la mesure où il n'existe pas actuellement de barème spécifique pour les vélos.

Les frais liés à l'utilisation d'un vélo électrique, lorsqu'ils sont engagés dans le cadre de déplacements professionnels, peuvent être déduits pour leur montant réel et justifié (location de batteries, frais de recharge de ces dernières, entretien et réparation, etc.) au prorata de leur utilisation professionnelle. (Rép. Romain Grau n° 42938, JO du 26/04/2022, p. 2729)

N'oubliez pas de cocher la case "évaluation forfaitaire" de la ligne 23 et de remplir le cadre 7 du tableau 2035-B " barèmes kilométriques" (cf n°s 358 & 395)

3617

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 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 1er janvier de l'année et l'inscription des frais correspondants à un compte de charges vaut renonciation à l'option (cf n°s 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)

3618

Frais de transport domicile - lieu de travail

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 x 40/60 = 2 333 €.

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-40-60-60-20240117, n°s 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 **(5,20 € pour l'année 2023)** (1) et un plafond au-delà duquel les frais sont présumés présenter un caractère personnel **(20,20 € pour l'année 2023)** (1).

Concrètement, cette solution revient à admettre la déduction par repas d'un montant **maximal** égal à **15 € pour l'année 2023** (1).

Exemple 1 : coût du repas < plafond de déduction

Vous avez réglé 16 € pour un repas pris sur votre lieu de travail. Vous pouvez déduire :

16 € - 5,20 € = 10,80 €

⇨ *à réintégrer ligne 36 : 16 € - 10,80 € = 5,20 €*

Exemple 2 : coût du repas > plafond de déduction

Vous avez payé 30 € un repas sur votre lieu d'activité. Vous pouvez déduire :

20,20 € - 5,20 € = 15 € (soit le maximum)

⇨ *à réintégrer ligne 36 : 30 € - 15 € = 15 €*

Coût du repas (année 2023)	Part déductible du repas (année 2023)
< 20,20 €	(Prix du repas) - (5,20 €)
> 20,20 €	15 €

(1) 5,35 € et 20,70 €, soit 15,35 € maxi pour 2024

CHARGES SOCIALES PERSONNELLES : dont obligatoires (BT), dont facultatives Madelin (BZ) ou nouveau PER (BU) (ligne 25)

363 Vous devez ventiler vos charges sociales personnelles comme suit :

- case **BT** : cotisations sociales obligatoires
- case **BZ** : cotisations facultatives "Madelin"
- case **BU** : cotisations facultatives aux nouveaux plans épargne retraite (cf p.4)

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; LF 2022, art. 18)

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 incomplétement 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;* LF 2022, art. 18, cf p.1 *)*

➥ *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 à 154 bis-0 A 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 de groupe (contrats "**Madelin**")

- aux régimes facultatifs mis en place par les organismes de sécurité sociale (CNAVPL, CNBF) pour les risques couverts par les contrats d'assurance de groupe. Ces régimes doivent également répondre à la définition des contrats d'assurance de groupe au sens de l'article L 144-1 du Code des assurances.

- 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).

- dans les nouveaux **plans épargne retraite (PER) créés par la loi Pacte** du 22-5-2019 *, sauf application de l'option de non déduction fiscale du BNC (exercée lors du versement), et à l'exception de la part de ces versements correspondant à la garantie complémentaire prévue au 6° de l'article L. 142-3 du code des assurances (garantie portant sur la valeur de rachat de tout ou partie du contrat à la date de la retraite ou en cas de décès de l'assuré).

* ou, depuis le 11/03/2023, dans un sous-compte français du produit paneuropéen d'épargne-retraite individuelle (PEPP) mentionné à l'article L. 225-1 du code monétaire et financier (Loi n°2023-171 du 9/03/23, art. 3)

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, § 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)*

➥ *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 (la dépendance se caractérise par l'impossibilité d'accomplir seul les actes de la vie quotidienne) (BOI 5 G-3-08) 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.*

➥ 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)

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 (cases BU+BZ);

- 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 et versements PER loi Pacte

Niveau de bénéfice en 2023	Limite de déduction en 2023 (1)
Inférieur à une fois le plafond annuel de la sécurité sociale **bénéfice < 43 992 €**	10 % du plafond annuel de la séc. sociale (plancher de déduction) 43 992 x 10 % = **4 399 €**
Compris entre 1 fois et 8 fois le plafond annuel de la séc. sociale **43 992 € < bénéfice < 351 936 €**	Plancher de déduction + 25 % du bénéfice imposable diminué du plafond annuel de la sécurité sociale **4 399 € + [25 % x (bénéfice - 43 992€)]**
Au-delà de 8 fois le plafond annuel de la sécurité sociale **bénéfice > 351 936 €**	Plancher de déduction + (25 % de 7 fois le plafond annuel SS) 4 399 + (25 % x 307 944) = **81 385 €**

(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

Exemples : Soit un professionnel ayant souscrit un contrat d'assurance groupe au titre de l'assurance vieillesse.

Plafond annuel de la sécurité sociale en 2023 = 43 992 €. Huit fois le plafond annuel 2023 = 351 936 €

	Cas n°1	Cas n° 2	Cas n° 3	Cas n° 4
Cotisations versées en 2023	2 500	5 000	24 000	90 000
Bénéfice imposable avant déduction des cotisations versées en 2023	- 3 000	25 000	150 000	360 000
Plafond de déduction	4 399	4 399	30 901	81 385
Cotisations déductibles	2.500	4 399	24 000	81 385

Cotisations facultatives de prévoyance complémentaire

Plancher de déduction en 2023	Plafond du droit à déduction en 2023
7 % du plafond annuel de la sécurité sociale 43 992 x 7 % = **3 079 €**	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 %) + 3 079 €, sans excéder 10 558 €**

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 2023	1 600	3 500	4 000	6 000	12 002
Bénéfice imposable avant déduction des cotisations versées en 2023	- 3 000	- 3 000	60 000	60 000	200 000
Plafond de déduction	3 079	3 079	5 329	5 329	10 558
Cotisations déductibles	1 600	3 079	4 000	5 329	10 558

Cotisations facultatives au titre de la perte d'emploi subie

Plancher de déduction en 2023	Plafond du droit à déduction en 2023
2,5 % du plafond annuel de la sécurité sociale 43 992 x 2,5 % = **1 100 €**	**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 6 599 €** (43 992 x 8 x 1,875 %)

Exemples : 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 2023	600	1 500	8 000
Bénéfice imposable avant déduction des cotisations versées en 2023	- 500	60 000	360 000
Limite de déduction	1 100	1 125	6 599
Cotisations déductibles	600	1 125	6 599

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, PER) 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, cotisations ou versements.

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.

(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.

Précisions :

- la circonstance que la déduction des cotisations ait été plafonnée reste sans incidence sur le caractère imposable des prestations et rentes servies. (Art. 154 bis A du CGI; BOI-BNC-BASE-40-60-50-10, § 540 et BOI-RSA-PENS-10-20-20, § 160)

- les prestations servies dans le cadre du nouveau PER créé par la loi Pacte du 22-5-2019 ou dans un sous-compte français du produit paneuropéen d'épargne-retraite individuelle ne sont imposables que si l'intéressé(e) n'a pas opté pour la renonciation à la déduction lors des versements (ord. 2019-766 du 24-7-2019 et décret 2019-807 du 30-7-2019)

- 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.

- Affection de longue durée (ALD) : les indemnités journalières versées par les organismes de sécurité sociale à des personnes atteintes d'une affection comportant un traitement prolongé et une thérapeutique particulièrement coûteuse ne sont pas prises en compte pour la détermination du revenu imposable de leur bénéficiaire. (CGI, art. 154 bis A, al. 2; BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-30 du 02-03-2016, § 200)
Celles versées en vertu de contrats d'assurance à adhésion facultative, notamment dits "Loi Madelin" demeurent quant à elles imposables. (Rép. Dive 1-9-20, AN n° 27956)

➥ Cotisations sociales des pluri-actifs : voir n° 3335

REMARQUES SUR LA CSG ET LA CRDS

365 Sur les 9,7 % de CSG-CRDS payés en 2023, 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° 20)

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).
De même, il importe peu qu'un non-lieu soit prononcé au bénéfice de l'intéressé (CAA Nancy 30-1-2020 n° 18NC02402 ; CE (na) 8e ch. 9-11-2020 n° 439845 : RJF 2/21, n° 144)

(1) Pour les droits de mutation à titre gratuit, voir n° 385.

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).

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 bénéficiez 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 & 250 ; BNC-II-15390 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, bien que la publicité soit, le plus souvent, interdite par les codes de déontologie des professions libérales, ainsi que les cadeaux

Les professionnels assujettis à la TVA peuvent récupérer la TVA sur les cadeaux lorsque leur valeur unitaire ne dépasse pas 73 € TTC par objet, par an et pour un même bénéficiaire. (Art. 28-00 A de l'annexe IV au CGI; BOI-TVA-DED-30-30-50, n° 90; BOI-IR-RICI-390, n° 220)

- 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, des vêtements de danse des artistes, des combinaisons des moniteurs de ski, etc.

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)

Cette doctrine se combine avec la jurisprudence qui considère que pour constituer des dépenses nécessitées par l'exercice de la profession, les frais vestimentaires supportés par le contribuable doivent **excéder** ceux qui correspondent normalement au **niveau de ses revenus**.

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; 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; BOI-BNC-BASE-40-60-60, § 330

- **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. Bonnecarrère, 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 d'un plafond de 20 000 € ou de 5 pour mille du chiffre d'affaires lorsque ce dernier montant est plus élevé. (art. 238 bis du CGI ; BNC-II-16130)

Si ces dépenses ont été portées ici, il convient de les réintégrer ligne 36 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 bénéfices 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)

- 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 & 3355)

- 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-1410)

- 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 indemités 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);

- 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, 8e et 3e 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 1er avril 2014, n° 12BX00880, 3e ch. : BF 8-9/14, n° 603)

CADRE 4 DÉTERMINATION DU RÉSULTAT

cerfa

Formulaire obligatoire (article 40 A de l'annexe III au Code général des impôts)

N° 15945*06

REVENUS 2023

COMPTE DE RÉSULTAT FISCAL

N° 2035-B-SD 2024

Si ce formulaire est déposé sans information chiffrée, cocher la case « néant » ci-contre ☐

Ne porter qu'une somme par ligne (ne pas porter les centimes)

	NOM ET PRENOMS OU DÉNOMINATION	

N° SIRET														

4										
DÉTERMINATION DU RÉSULTAT	34	**Excédent** (ligne 7 – ligne 33)							CA	
	35	Plus-values à court terme (16)							CB	
	36	Divers à réintégrer (17)							CC	
	37	Bénéfice Société civile de moyen (18)							CD	
	38	TOTAL (ligne 34 à 37)							CE	
	39	**Insuffisance** (ligne 33 – ligne 7)							CF	
	40	Frais d'établissement (19)							CG	
	41	Dotation aux amortissements (20)							CH	
		dont amortissement des éléments incorporels du fonds qui sont indissociables (art. 39, 1 – 2°, al. 3)							BE	
	42	Moins-value à court terme							CK	
	43	Divers à déduire (21)	dont exonération sur le bénéfice « zone franche urbaine territoire entrepreneur »	CS		dont l'abondement sur l'épargne salariale	CT		CL	
			dont exonération sur le bénéfice « entreprise nouvelle »	AW		dont exonération sur le bénéfice « jeunes artistes »	CO			
			dont exonération « jeunes entreprises innovantes »	CU		dont déductions « médecins conventionnés de secteur I »	CQ			
			dont exonération médecins « zones déficitaires en offre de soins »	CI						
	44	Déficit Société civile de moyens (18)							CM	
	45	**TOTAL** (lignes 39 à 44)							CN	
	46	Bénéfice (ligne 38 – ligne 45)							CP	

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°s 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".

Etalement : 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 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 au tableau n° 2035-B "divers à réintégrer" (pour le SIE) et du tableau OG BNC03 (pour l'AGA ou l'OMGA).

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-40-30-20160803).

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, **case CH**, le montant des amortissements de l'année tel qu'il figure à la colonne 7 du tableau des amortissements de la page 2 de la déclaration 2035. (cf n° 280).

La **case BE** concerne les éléments incorporels des fonds acquis par les titulaires de BNC entre le 1er janvier 2022 et le 31 décembre 2025, sous certaines conditions. Cf n° 1219

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 au tableau n° 2035-B "divers à déduire" (pour le SIE) et du tableau "OG BNC02" (pour l'OGA).

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 C PRO. (cf p. 122)

- 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. (cf n° 2654) Il devra également être reporté **case CU.**

✓ le montant des **abondements** versés par le Cabinet sur un PEE ou un PERCOL en faveur des salariés et/ou de l'exploitant, dans la limite, pour chacun des bénéficiaires et par année civile :
- de 8 % du plafond annuel de la sécurité sociale, soit **3 519 €** pour 2023, pour les versements sur un PEE;
- de 16 % du même plafond, soit **7 039 €** pour 2023, pour les versements sur un ou plusieurs PERCOL,

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 3/4 du PASS, soit **32 994 €** en 2023, lorsque ces sommes sont affectées à un PEE, PEI, PERCOL. (BOI-BIC-PTP-20-10 n° 300 ; loi Pacte; article L. 3314-8 du Code du travail)

✓ 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 1er 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 C PRO.

Déduction forfaitaire de 2 % des médecins conventionnés (BOI-BNC-SECT-40-20210512)

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 de l'exploitant ou "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) ;

> * y compris les revenus d'expertise médicale, de prestations à visée esthétique, les redevances de collaboration, les rétrocessions et les indemnités journalières. (Rép. DLF 27-8-15)

✎ 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 colloborateurs 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 rétrocédés :	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 rétrocédés

393 **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 et auteurs (1), 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), professeurs, guides de montagne titulaires du brevet d'Etat d'alpinisme, de ski, de parapente et de canyonisme, sportifs, sages-femmes (BOI-IF-CFE-10-30-10-60) et de l'exonération temporaire (2 ans) des jeunes avocats (BOI-IF-CFE-10-30-20)

(1) les artistes et auteurs concernés sont (article 1460, 2° et 3° du CGI; LF 2024, art. 148) :

- les peintres, sculpteurs, graveurs et dessinateurs considérés comme artistes **auteurs d'œuvres graphiques et plastiques** mentionnés à l'article L 382-1 du CSS et ne vendant que le produit de leur art ;
- les auteurs d'**œuvres littéraires et dramatiques, musicales et chorégraphiques** mentionnés à l'article L 382-1 du CSS, à l'exception des auteurs de logiciels (Sont compris dans cette catégorie les compositeurs) ;
- les **coauteurs d'une œuvre audiovisuelle** réalisée en collaboration mentionnés aux 1° à 4° de l'article L 113-7 du Code de la propriété intellectuelle (Sont visés l'auteur du scénario, l'auteur de l'adaptation, l'auteur du texte parlé et l'auteur des compositions musicales avec ou sans paroles spécialement réalisées pour l'œuvre) ;
- les **auteurs d'une œuvre radiophonique** mentionnés à l'article L 113-8 du même Code (Sont visés la ou les personnes physiques qui assurent la création intellectuelle de l'œuvre).

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 : thermique, à hydrogène, hybride, électrique ; (4) indiquer : diesel, super sans plomb, GPL.								
Désignation des véhicules :		Puissance fiscale	Barème BNC (2)	Barème BIC (2)	Motorisation (3)	Type de carburant (4)	Kilométrage professionnel	Indemnités kilométriques déductibles	Amortissements pratiqués à réintégrer (si véhicules inscrits au registre des immobilisations)
Modèle(s)	Type (1)								
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 vous 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 pour les crédits et réductions d'impôts suivants : réduction d'impôt pour le mécénat, crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi, crédit d'impôt pour la formation des dirigeants.

Bien que devant faire l'objet d'une déclaration spéciale, doivent également être reportés sur cet imprimé les montants du crédit d'impôt pour investissement en Corse, du crédit d'impôt famille et du crédit d'impôt en faveur des métiers d'art.

Des fiches d'aide au calcul sont disponibles sur le site www. impots.gouv.fr, rubrique «recherche de formulaires» pour vous permettre de calculer les crédits d'impôts. Conservez-les, l'administration pourra vous les demander.

Depuis le 1er janvier 2018, le formulaire n° 2069-RCI-SD doit être souscrit obligatoirement par voie électronique.

3981 ✔ Crédit d'impôt formation du professionnel libéral

(art. 244 quater M du CGI; BOI-BIC-RICI-10-50 du 8-2-2023)

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 2023 : 11,52 € et un maximum de 461 €)

NB : pour les heures de formation effectuées à compter du 1er janvier 2022 et **jusqu'au 31 décembre 2024, le montant du crédit d'impôt est doublé** si vous employez moins de 10 salariés et si votre chiffre d'affaires annuel n'excède pas 2 M€. (LF 2022, art. 19, I-3° et IV ; LF 2023, art. 46 ; art. 244 quater M, I bis et IV du CGI)
La mesure de doublement est subordonnée au respect de la réglementation européenne relative aux aides de minimis. (art. 244 quater M, III bis du CGI)

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 définies à l'article L. 6313-1 du Code du travail et réalisées dans les conditions prévues à l'article L. 6353-1 du même Code.

Sont visés par l'article L. 6313-1 du code du travail :
- les actions de formation ;
- les bilans de compétences ;
- les actions permettant de faire valider les acquis de l'expérience, dans les conditions prévues au livre IV de la sixième partie de la partie législative du code du travail (C. trav., art. 6411-1 à C. trav., art. L. 6423-2) ;
- les actions de formation par apprentissage, au sens de l'article L. 6211-2 du C. trav..

Ces différentes actions entrent dans le champ d'application du crédit d'impôt pour dépenses de formation des dirigeants prévu à l'article 244 quater M du CGI lorsqu'elles sont réalisées dans les conditions prévues par l'article L. 6353-1 du C. trav..

Pour la réalisation des actions mentionnées à l'article L. 6313-1 du C. trav., une convention est conclue entre l'acheteur et l'organisme qui les dispense, selon des modalités déterminées par décret (C. trav., art. L. 6353-1).

L'article D. 6353-1 du C. trav. précise les modalités et le contenu de cette convention.

Par ailleurs, les dépenses correspondantes doivent être admises en déduction du bénéfice imposable.

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 disposisitions relatives au plafonnement s'appliquent au niveau de la société. (BOI-BIC-RICI-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-RICI-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 (CERFA n° 15252). La fiche d'aide au calcul correspondante, n° 2079 FCE-FC (CERFA n° 15448) facilite la détermination du montant du crédit d'impôt. Cette fiche d'aide au calcul n'a pas à être déposée auprès de l'administration fiscale.

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.

Fin d'application du régime : heures de formation effectuées jusqu'au 31-12-2024. (LF 2023, art.46)

3982 ✔ Crédit d'impôt pour investissement en Corse

(art. 244 quater E du CGI ; BOI-BIC-RICI-10-60-20230621; LF 2023, art. 43)

Il s'agit du crédit d'impôt au titre des investissements réalisés en Corse du 1-1-2002 au **31-12-2027** 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 30 % du prix de revient des investissements, net de subventions publiques, pour les entreprises employant moins de onze salariés et dont le chiffre d'affaires annuel ou le total du bilan annuel n'excède pas 2 millions d'euros. Le taux est de 20 % pour les autres entreprises.
Le taux de 30 % s'applique aux exercices clos à compter du 31 décembre 2017 (LF 2017, art. 74).
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.
Son montant doit être reporté sur la déclaration 2042 CPRO et sur le formulaire n° 2069-RCI-SD annexé à la déclaration de résultat.

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 crêche. (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 les déclarations n° 2042 CPRO et n° 2069-RCI-SD.
Une copie du formulaire 2069-FA-SD doit en outre être adressée dans le même délai au ministre chargé de la famille à l'adresse suivante : Bureau des familles et de la parentalité - Sous-direction de l'enfance et de la famille - Direction générale de la Cohésion sociale - 14, avenue Duquesne, 75350 PARIS SP 07

3988 ✔ Réduction d'impôt dépenses de mécénat

Art. 238 bis, I-e du CGI ; LF 2020; BOI-BIC-RICI-20-30 du 03/02/2021

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.

Cette limite pouvant être rapidement atteinte pour les petites entreprises, un **plafond alternatif de 20 000 €** s'applique pour les versements effectués au cours des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2020.
Les entreprises peuvent donc, au choix, appliquer le plafond de 20 000 € ou celui de 5 pour mille du chiffre d'affaires lorsque ce dernier montant sera plus élevé. (LF 2019, art. 148)

Pour les dons dépassant 2 millions d'euros, le taux de la réduction d'impôt est ramené de 60 % à 40 %. Cet encadrement devrait concerner un nombre très réduit d'entreprises mécènes. En effet, d'après l'évaluation préalable de l'article seules 78 entreprises seraient concernées, soit 1 entreprise sur 1 000. (LF 2020, art. 134)

Les dépenses de mécenat doivent donc être **réintégrées** 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 et déclaré sur le 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.

Obligation de déclaration des dons
Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2019, les entreprises qui effectuent, au cours d'un exercice, plus de 10 000 € de dons et versements ouvrant droit à la réduction d'impôt doivent déclarer à l'administration fiscale :
- le montant et la date de ces dons et versements,
- l'identité des bénéficiaires,
- le cas échéant, la valeur des biens et services reçus, directement ou indirectement, en contrepartie.

Tous les dons sont concernés, qu'il s'agisse de dons en numéraire ou en nature.
Les informations doivent être transmises sur un support électronique dans le même délai que celui prévu pour le dépôt de la déclaration de résultats de l'exercice au cours duquel les dons et versements mentionnés au premier alinéa sont effectués, suivant des modalités qui seront fixées par décret. (LF 2019, art. 149)
En pratique, ces informations doivent être déclarées sur le tableau III en annexe de la déclaration n°2069-RCI-SD.

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 20 000 € ou 5‰ des recettes 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.

Justificatif à l'appui à partir du 1er janvier 2022
Le bénéfice de la réduction d'impôt est subordonné à la condition que le contribuable soit en mesure de présenter, à la demande de l'administration fiscale, les pièces justificatives répondant à un modèle fixé par l'administration, attestant la réalité des dons et versements effectués. (CGI art. 238 bis, 5 bis nouveau)
Le modèle fixé par l'administration est le formulaire n° 2041-MEC-SD (CERFA n° 16216) disponible en ligne sur www.impots.gouv.fr. (BOI-RES-BIC-000129-21/06/2023)

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 organismes concourant à l'égalité entre les hommes et les femmes (LF 2024, art. 16)
- de la fondation "Notre Dame de Paris"
- des fondations d'entreprises ;
- des fondations ou associations reconnues d'utilité publique ou des musées de France présentant les caractères des oeuvres 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 1er 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'oeuvres 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)

- des têtes de réseau d'organismes ayant pour objet exclusif de participer au financement de PME à compter de 2021 (LF 2021, art. 149)

- 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)

- des dons en faveur de Radio France affectés au financement des activités des formations musicales dont elle assure la gestion et le financement (Orchestre national de France, Orchestre philharmonique de Radio-France, Chœur et Maîtrise de Radio France) à compter de 2020 (LF 2020, art. 134)

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)

Lorsque ces dons en nature prennent la forme d'une prestation non rémunérée, ils doivent être valorisés à leur coût de revient correspondant aux rémunérations et charges sociales y afférentes (BOI-BIC-RICI-20-30-10-20 n° 70).

NB : à compter de 2020, lorsque le don en nature prend la forme d'une mise à disposition de salariés de l'entreprise, le coût de revient à retenir dans la base de calcul de la réduction d'impôt correspond, pour chaque salarié mis à disposition, à la somme de sa rémunération et des charges sociales y afférentes dans la limite de trois fois le montant du plafond de sécurité sociale.

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.

3990 ✔ Crédit d'impôt métiers d'art (CIMA)

Art. 244 quater O du CGI; LF 2022; BOI-BIC-RICI-10-100 du 24/03/2021

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 1er 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 bénéfices 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;

Pour plus de précisions sur les charges sociales incluses dans l'assiette du crédit d'impôt en faveur des métiers d'art, il convient de se reporter au BOI-RES-BIC-000084 du 24/03/2021

- 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 ;

- 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 ;

- 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 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 2023**. (LF 2022, art. 85)

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 allégements fiscaux dont le montant n'excède pas 200 000 € sur une période de trois ans.

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 les déclarations n° 2042 C-PRO et n° 2069-RCI-SD.

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-10-150-20190605

Le dispositif est supprimé à compter du 1er janvier 2019 (LF 2018, article 86) et remplacé par un allègement de cotisations patronales.
Le crédit d'impôt est toutefois maintenu, au taux de 9 %, pour les rémunérations versées aux salariés affectés à des exploitations situées à Mayotte.

Remarque : Les entreprises détentrices de créances CICE peuvent les utiliser pour le paiement de l'impôt dû au titre des trois années suivant celle au titre de laquelle elles ont été constatées et demander le remboursement de la fraction non utilisée à l'expiration de cette période conformément à l'article 199 ter C du CGI, dans les conditions et modalités définies au BOI-BIC-RICI-10-150-30-20.

3999 ✔ Crédit d'impôt pour les dépenses de travaux de rénovation énergétique des bâtiments (BOI-BIC-RICI-10-170-20230208 ; LF 2023, art. 51)

Vous pouvez bénéficier d'un crédit d'impôt égal à 30 % du prix de revient HT plafonné à 25 000 € pour les dépenses de travaux de rénovation énergétique de votre local engagées entre le 1er octobre 2020 et le 31 décembre 2021 ou entre le 1er janvier 2023 et le 31 décembre 2024. (LF 2023, art. 51)

DÉPENSES ÉLIGIBLES

Ouvrent droit au crédit d'impôt les dépenses engagées entre le 1er octobre 2020 et le 31 décembre 2021 ou entre le 1er janvier 2023 et le 31 décembre 2024 pour la rénovation énergétique des bâtiments ou parties de bâtiments à usage tertiaire dont les entreprises sont propriétaires ou locataires et qu'elles affectent à l'exercice de leur activité industrielle, commerciale, artisanale, libérale ou agricole.

Les dépenses n'ouvrent droit au crédit d'impôt que si les travaux sont réalisés directement par les entreprises auxquelles ils ont été confiés. Par dérogation, ces entreprises peuvent recourir à une autre entreprise pour la fourniture, l'installation des équipements, des matériaux ou des appareils dans le cadre d'un contrat de sous-traitance.

NATURE DES DÉPENSES

À la condition que le bâtiment soit achevé depuis plus de deux ans à la date d'exécution des travaux, sont éligibles les dépenses engagées au titre de l'acquisition et de la pose :

- d'un système d'isolation thermique en rampant de toitures ou en plafond de combles ;

- d'un système d'isolation thermique sur murs, en façade ou pignon, par l'intérieur ou par l'extérieur ;

- d'un système d'isolation thermique en toiture terrasse ou couverture de pente inférieure à 5 % ;

- d'un chauffe-eau solaire collectif ou d'un dispositif solaire collectif pour la production d'eau chaude sanitaire ;

- d'une pompe à chaleur, autre que air/air, dont la finalité essentielle est d'assurer le chauffage des locaux ;

- d'un système de ventilation mécanique simple flux ou double flux ;

- d'une chaudière biomasse ;

- d'un système de régulation ou de programmation du chauffage et de la ventilation ;

- d'une toiture ou d'éléments de toiture permettant la réduction des apports solaires, de protections de baies fixes ou mobiles contre le rayonnement solaire, d'un climatiseur fixe de classe A ou de la classe supérieure à A, en remplacement d'un climatiseur existant, lorsque les dépenses sont afférentes à un bâtiment situé à La Réunion, en Guyane, en Martinique, en Guadeloupe ou à Mayotte.

Sont également éligibles les dépenses engagées au titre du raccordement à un réseau de chaleur et de froid.

NB : La liste des équipements, matériaux et appareils dont l'acquisition et la pose ouvrent droit au crédit d'impôt ainsi que les caractéristiques techniques des équipements et travaux mentionnés ci-dessus seront fixés par un arrêté. Il en est de même des travaux pour lesquels est exigé le respect de critères de qualification de l'entreprise réalisant ces travaux.

MODALITÉS D'APPLICATION

Le crédit d'impôt est égal à 30 % du prix de revient hors taxes des dépenses éligibles. Doivent être déduites des bases de calcul du crédit d'impôt :

- les aides perçues au titre des certificats d'économie d'énergie mentionnés aux articles L 221-1 et s. du Code de l'énergie à raison des opérations ouvrant droit au crédit d'impôt ;

- les aides publiques reçues à raison des opérations ouvrant droit au crédit d'impôt.

Les mêmes dépenses ne peuvent entrer à la fois dans la base de calcul du présent crédit d'impôt et dans celle d'un autre crédit d'impôt.

PLAFONNEMENT ET UTILISATION DU CRÉDIT D'IMPÔT

Le montant total du crédit d'impôt dont peut bénéficier une entreprise ne peut excéder, au titre des dépenses engagées du 1-10-2020 au 31-12-2021 et entre le 1-1-2023 et le 31-12-2024 un plafond de 25 000 €.

Lorsque les dépenses sont engagées par des sociétés de personnes, le crédit d'impôt (plafonné à 25 000 €) est transféré aux associés ou membres au prorata de leurs droits sociaux. Cette fraction de crédit d'impôt est, le cas échéant, additionnée au crédit d'impôt auquel l'associé peut prétendre à titre individuel pour apprécier le plafond de 25 000 €.

Le crédit d'impôt est imputable sur l'impôt sur le revenu ou sur l'impôt sur les sociétés dû par le contribuable au titre de l'année civile au cours de laquelle l'entreprise a engagé les dépenses. L'imputation est effectuée, le cas échéant, après imputation des prélèvements non libératoires et des autres crédits d'impôt.

Le bénéfice de la déduction est subordonné au respect par l'entreprise bénéficiaire du règlement UE 1407/2013 du 18 décembre 2013 relatif aux aides de minimis. Ce règlement autorise les allègements fiscaux, appréciés en termes d'avantage en impôts, dont le montant total n'excède pas 200 000 € sur une période glissante de trois exercices fiscaux.

OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

Vous devez souscrire le formulaire n° 2069-RCI-SD (CERFA n° 15252) avec votre déclaration de résultat, et reporter le montant du crédit d'impôt dans la case prévue à cet effet de la déclaration n° 2042-C-PRO (CERFA n° 11222) jointe à la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 (CERFA n° 10330) ou dans la déclaration de revenus en ligne.

RÉPARTITION DES RÉSULTATS ENTRE LES ASSOCIÉS (page 3)

III – RÉPARTITION DES RÉSULTATS ENTRE LES ASSOCIÉS (tableau réservé aux sociétés) (D)						
Nom, prénoms, date et lieu de naissance Adresse du domicile des associés N° fiscal (pers. physique) N° SIREN (pers. morale) 1	Associé ayant la qualité de gérant	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	
			2	3		
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 **A noter :** afin de permettre le pré-remplissage de la déclaration de revenus n° 2042 CPRO en ligne des associés des sociétés de personnes, le tableau de répartition des résultats entre les associés doit être servi des informations suivantes : nom, prénoms, date et lieu de naissance, adresse du domicile, numéro d'identification fiscal à 13 caractères (pour les personnes physiques), numéro SIREN (pour les personnes morales).

Le renseignement du numéro d'identification fiscal de chaque associé reste toutefois optionnel. L'absence de ce n° n'entraînera pas de rejet EDI-TDFC mais les données ne seront pas reprises sur la 2042 C PRO qu'il faudra dès lors compléter.

Une case à cocher est ajoutée afin de désigner les associés ayant également la qualité de gérant.

2 **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)

3 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 du 27/12/2023, n° 220).

NB : le détail des charges professionnelles personnelles peut être donné à l'AGA ou à l'OMGA 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 doit également être transmise à l'AGA ou à l'OMGA 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-40-20190123, 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, 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 :

1er 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 :
M. Dupont : 120 000 x 40 % = 48 000
M. Durand : 120 000 x 60 % = 72 000

Enfin, la part revenant à chacun d'eux est diminuée des dépenses leur incombant, soit:
pour M. Dupont : 48 000 - 9 000 = 39 000
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/OMGA et/ou votre Expert-comptable.**

2e 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 ou l'OMGA.

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 2e 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 1er 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.

MODALITÉS D'IMPOSITION DES SCM ET DE LEURS ASSOCIÉS

BOI-BNC-SECT-70-20-20170607

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 lorque 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 2ème jour ouvré suivant le 1er mai (+ 15 jours

calendaires pour les utilisateurs des téléprocédures EDI ou EFI (BOI-BNC-SECT-70-20-20170607, n° 380), 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 par voie dématérialisée.

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. 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 et bénéfices non commerciaux en créances-dettes" 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 BNC en recettes-dépenses et d'associés relevant des BIC, voire de l'impôt sur les sociétés ou des BNC en créances-dettes.

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 (amortissements dont le remboursement n'est pas intervenu à la clôture de l'exercice ou ceux correspondant aux prestations de services fournies à des tiers non 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 :

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

SOCIETES CIVILES DE MOYENS

(définies à l'article 36 de la loi n°66-879 du 29 novembre 1966)

N° 2036-SD
(2024)

cerfa N° 11088*26

Formulaire obligatoire
article 239 quater A du Code général des impôts

Adresse du service où cette déclaration doit être déposée	horaires d'ouverture sur *impots.gouv.fr*, rubrique « Nous contacter »
Identification du destinataire	
Adresse du déclarant si elle est différente du destinataire	

***ATTENTION :** toutes les entreprises ont désormais l'obligation de déposer leur déclaration de résultat et les annexes par voie dématérialisée. Le non-respect de cette obligation est sanctionné par l'application de la majoration de 0,2 % prévue par l'article 1738 du CGI. Vous trouverez toutes les informations utiles pour télédéclarer sur le site impots.gouv.fr*

SIREN

EXERCICE OUVERT ET CLOS LE

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

NOM ET ADRESSE

Du comptable ❶		A le	
Du conseil ❶		Signature :	
❶ *Préciser dans la case s'il fait ou non partie du personnel de l'entreprise (S : salarié – I : Indépendant)*		Nom et qualité du signataire	

OPTION POUR LA COMPTABILITÉ SUPER SIMPLIFIÉE (case à cocher) ☐

Arrondis fiscaux : Attention, ne portez pas les centimes d'euro, l'arrondissement s'effectue à l'unité la plus proche. (Les fractions d'euro inférieures à 0,5 sont négligées, celles supérieures ou égales à 0,5 sont comptées pour 1)

- 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 1ère ligne le nom et prénom et la profession et à la 2ème 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;

II – IMMOBILISATIONS ET AMORTISSEMENTS (si ce cadre est insuffisant, joindre un état de même modèle)							
Nature des immobilisations	Date d'acquisition	Base amortissable	Montant des amortissements antérieurs	Taux d'amortissement	Montant des dotations de l'exercice	En cas de cession en 2022	
						Date de cession	Prix de cession
1	2	3	4	5	6	7	8

III – REPARTITION DU RESULTAT ENTRE ASSOCIES (si ce cadre est insuffisant, joindre un état annexe de même modèle)						
Renseignements concernant les associés Noms, prénoms, profession, SIREN, lieu principal d'exercice de la profession (adresse complète) 1		Régime fiscal ❶	Nombre de parts	Bénéfice ❷	Déficit ❷	Plus-value à long terme
		2	3	4	5	6
1						
2						

IV - DIVERS	EFFECTIF DU PERSONNEL A LA CLOTURE DE L'EXERCICE (y compris les dirigeants salariés)	
	MONTANT DES APPORTS FAITS AU COURS DE L'EXERCICE……	----------

V – ETAT DETAILLE DES DEPENSES REPARTIES ENTRE LES ASSOCIES DES SOCIETES CIVILES DE MOYENS ❷
(si ce cadre est insuffisant, joindre un état de même modèle)

Ces dépenses sont à ventiler sur la déclaration professionnelle de chacun des associés

N° d'ordre des associés ❶	Achats (à l'exclusion des matériel et d'outillage)	Frais de personnel		Impôts et taxes			Loyer et charges locatives (baux professionnels)	Location de matériel et de mobilier
		Salaires nets et avantages en nature	Charges sociales sur salaires (parts patronales et ouvrières)	Taxes foncières sur les propriétés bâties	Taxes sur les salaires	Autres impôts		
	1	2	3	4	5	6	7	8
1								
2								
3								
4								

N° d'ordre des associés ❶	Entretien et réparations	Personnel intérimaire	Matériel et petit outillage (valeur unitaire < 500 € HT)	Chauffage, eau, gaz, électricité	Honoraires ne constituant pas des rétrocessions	Primes d'assurances	Frais de véhicules	Autres frais de déplacements (voyages)
	9	10	11	12	13	14	15	16
1								
2								
3								
4								

N° d'ordre des associés ❶	Frais de réception, de représentation et de congés	Fournitures de bureau, frais de documentation, de correspondance et de téléphone	Frais d'actes et de contentieux	Cotisations syndicales et professionnelles	Autres frais divers de gestion	Frais financiers	Amortissements (fraction répartie entre les associés)	Total par associé (Total des colonnes 1 à 23)
	17	18	19	20	21	22	23	24
1								
2								
3								
4								

- 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°s 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, à la ligne "Plus-values nettes à long terme" du cadre le concernant (REVENUS NON. COMMERCIAUX PROFESSIONNELS dans la plupart des cas). (BOI-BNC-SECT-70-20, n° 200 mis à jour par nos soins)

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 2e jour ouvré suivant le 1er mai (+ 15 jours calendaires pour les utilisateurs des téléprocédures EDI ou EFI).

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.** (BNC-III-10400);
- le **passage en EIRL** ou en EI **avec option à l'IS**
- le **passage en EURL**, même si l'EURL reste à l'IR.

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 4/5e 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) (cf 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.

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-CESS-30-20160803)

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-CESS-30-20-20120912, 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 PL ou M4 si société)

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 guichet unique des entreprises sur le nouveau site :

formalites.entreprises.gouv.fr

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'OGA et télétransmise au service des impôts, via l'OGA ou via le cabinet comptable.** (cf n° 16)

DÉCES 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 764 A du CGI a prévu 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-10-40-10-40-20190502, §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.

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)

(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. (Rép. Calmat, AN n° 58796,28.09.92).

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 2e jour ouvré qui suit le 1er 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.

1er 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).

2e 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 1er 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 télé-déclarées dans les 60 jours. Voir n° 354

DÉCLARATION DES SALAIRES (DADSU/DSN)

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 télé-déclarées dans les 60 jours. Voir n° 354

- **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.

TAXE SUR LES SALAIRES

439 En cas de cession ou de cessation d'activité, l'employeur doit faire la déclaration dans les 60 jours.
En cas de décès de l'employeur, la déclaration doit être effectuée dans les 6 mois.

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 1er 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 1er 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)

ORGANISMES SOCIAUX

441 En principe, le guichet unique des entreprises se charge de transmettre votre déclaration de cessation d'activité auprès des différents organismes concernés. Pour la caisse de retraite, il est conseillé de la prévenir avant la cessation pour éviter d'avoir à payer le trimestre suivant.

Vous recevez dans les 30 jours une notification de radiation vous indiquant la situation de votre compte (débiteur ou créditeur).
La procédure de radiation s'engage automatiquement à la date de la cessation d'activité.
Vous disposez de 90 jours pour déclarer à l'Urssaf vos revenus professionnels pour l'année de cessation et/ou l'année précédente.

AGA/OMGA : N'oubliez pas de prévenir votre **association agréée ou votre organisme mixte de gestion agréé.** La cessation d'activité ou le décès entraînent la radiation de l'adhérent.

Attention aux délais de réadhésion

- **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 AGA ou à un OMGA.

AVANTAGES FISCAUX LIÉS À L'ADHÉSION À UNE AGA

I - SUPPRESSION DE LA MAJORATION DE BÉNÉFICE POUR LES NON ADHÉRENTS

Art. 158, 7 du CGI ; BOI-IR-BASE-10-10-20 ; BOI-DJC-OA-30 ; LF 2021, art. 34

450 L'article 34 de la loi de finances pour 2021 a réduit progressivement, avant de la supprimer, la majoration de 25 % du bénéfice des professionnels qui n'adhèrent pas à un organisme agréé. (20 % en 2020, 15 % en 2021, 10 % en 2022)

La majoration est totalement supprimée à compter de l'imposition des revenus de l'année 2023.

Il ne subsite donc plus que deux avantages fiscaux à ce jour :

1) la réduction d'impôt pour frais de tenue de comptabilité et d'adhésion (cf n° 460);

2) la dispense de toutes majorations fiscales pour les nouveaux adhérents qui révèlent spontanément les insuffisances, inexactitudes ou omissions que comportent leurs déclarations professionnelles. (cf n° 470)

Médecins conventionnés

✓ **Régime spécial**

453 **Jusqu'à l'imposition de revenus de 2022,** l'administration excluait 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 des revenus prévue par l'article 158, 7 du CGI.

Les médecins concernés devaient donc choisir entre leurs déductions spécifiques et l'absence de majoration de leur revenu. (BOI-BNC-SECT-40 du 12/05/2021, § 260)

A compter de l'imposition des revenus de 2023, ce choix n'existe plus. Les médecins conventionnés du secteur 1 ont donc intérêt à opter pour les déductions forfaitaires du groupe III et 3%.

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)
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

Obligations attachées à ce régime spécial

Ces modalités particulières de détermination du bénéfice imposable des médecins conventionnés sont réservées à ceux d'entre eux qui, pratiquant les tarifs de la convention nationale, ont souscrit, dans le délai légal, la déclaration n° 2035. En conséquence, le simple retard dans la souscription de ladite déclaration entraîne la remise en cause du régime particulier accordé aux praticiens, que la situation ait été régularisée spontanément ou dans les trente jours d'une mise en demeure. (BOI-BNC-SECT-40, § 180)

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. 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.

455 ✓ Maintien de la déduction forfaitaire de 2 %
Les intéressés peuvent toujours, en cas d'option pour la déduction du groupe III et la déduction complémentaire de 3 %, 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 du 12/05/2021, 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 ou d'un OMGA, 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 comportent un décalage entre la date d'encaissement des honoraires et celle de leur remboursement. Ce décalage ne doit pas conduire à exclure 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 adhérent à une AGA ou à un OMGA. 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

Article 199 quater B du CGI ; BOI-IR-RICI-10

Afin d'inciter les professionnels à opter pour un régime réel d'imposition et à adhérer à une association agréée ou à un organisme mixte de gestion agréé, l'article 199 quater B du CGI prévoit une réduction de la cotisation d'impôt sur le revenu, correspondant aux dépenses exposées pour la tenue de la comptabilité et, éventuellement, pour l'adhésion à un organisme agréé.

La réduction d'impôt est égale aux **deux tiers** des dépenses exposées pour la tenue de la comptabilité et pour l'adhésion à une association agréée ou à un OMGA.

Ce plafond des 2/3 s'applique dans la **limite de 915 € par an et du montant de l'impôt sur le revenu dû**.

Conditions d'octroi

460 Pour bénéficier de la réduction d'impôt, les adhérents BNC doivent satisfaire simultanément aux **trois conditions suivantes :**

- être assujettis à l'impôt sur le revenu ;

- avoir la qualité d'adhérent à une association agréée ou à un organisme mixte de gestion agréé ;

- avoir réalisé un chiffre de recettes inférieurs aux limites du régime micro-BNC prévu à l'article 102 ter du CGI, et avoir opté pour le régime de la déclaration contrôlée.

Ces conditions s'apprécient au titre de l'année d'application de la réduction d'impôt.

L'**option** pour **le régime de la déclaration contrôlée** se matérialise par le dépôt d'une déclaration n° 2035. (Cf n° 22)

NB : les chiffres de recettes de référence à prendre en compte pour en bénéficier sont ceux de N-1 **ou** ceux de N-2 **ainsi que celui de l'année N**.

En effet, une réponse récente de la DGFIP du 25 avril 2023 suit une analyse différente de celle de la DDFIP de Meurthe et Moselle du 15-12-2022 (cf guide fiscal 2023, n° 460) sur la prise en compte du chiffre de recettes de l'année N.

Ainsi, les professionnels pouvant bénéficier de la réduction d'impôt doivent notamment respecter les deux conditions cumulatives et distinctes suivantes :

- ils doivent réaliser un chiffre de recettes inférieur aux limites du régime "micro" pour l'année au titre de laquelle est appliquée la réduction d'impôt ;

- ils doivent régulièrement opter pour un régime réel d'imposition (et non relever de plein droit de ce régime), ce qui implique que leur chiffre d'affaires ou leurs recettes n'excèdent pas, l'année civile précédente ou la pénultième année, les limites des régimes dits "micro".

En pratique, vous êtes éligible à cette réduction d'impôt au titre de l'exercice 2023 si vous respectez les deux conditions suivantes (pour un BNC) :

- votre chiffre de recettes de 2023 est inférieur à 77 700 € (seuil du micro-BNC pour les années 2023 à 2025) ;

- vous optez pour le régime de la déclaration contrôlée, ce qui implique que votre chiffre de recettes de 2022 **ou** celui de 2021 soit inférieur à 77 700 €. (cf n° 22)

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 ou à un OMGA**.

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

➥ ATTENTION : 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 libérale (officiers publics et ministériels, ... auteurs, scientifiques, artistes et sportifs imposés sur leur revenu moyen, ...) ;
- de la forme juridique dans laquelle est exercée l'activité de nature non commerciale (sociétés de personnes...).

➥ 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 (a)	1er cas (b)	2e cas
Frais totaux de comptabilité et d'adhésion (ligne 21 du tableau n° 2035-A)	1 500 €	1 200 €
A réintégrer (ligne 36 du tableau n° 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-30-40-20170705, § 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 ou à un OMGA sont, sauf cas de manœuvres frauduleuses, dispensés de toutes majorations fiscales, de quelque nature qu'elles soient. (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'AA ou à l'OMGA;
- 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 ou à un OMGA 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-40-60-10-20170705

471 Le salaire versé au conjoint est désormais intégralement déductible fiscalement, que le professionnel soit ou non adhérent d'un organisme de gestion agréé et quel que soit son régime matrimonial. (LF 2019, art. 60)

La déduction reste toutefois subordonnée à la participation effective du conjoint à l'activité et au paiement des cotisations sociales. (voir n° 341)

V - DÉLAI DE REPRISE

BOI-CF-PGR-10-20, n° 55; BOI-CF-PGR-10-30-20230920

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.

Le droit de reprise de l'administration au regard de l'impôt sur le revenu, de l'impôt sur les sociétés et des taxes assimilées peut s'exercer jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due.

Pour les taxes sur le chiffre d'affaires, le droit de reprise s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible conformément aux dispositions du 2 de l'article 269 du CGI.

VI - MAJORATION SPÉCIFIQUE DE 10 %

Art. 1758 A du CGI ; BOI-CF-IOR-50-20-20200122 et BOI-ANNX-000277-20170308

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.**

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-ANNX-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-20-20191204

480 Les professionnels qui font l'objet d'une **vérification de comptabilité ou d'un examen de comptabilité** (ndlr : informatisée) ont la possibilité de régulariser les erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances comises dans les déclarations souscrites dans les délais, moyennant le paiement d'un intérêt de retard réduit à 70 % du taux normal (0,20 % par mois), soit 0,14% par mois. Elle peut être effectuée, avant notification des rectifications par le service vérificateur, dans le cadre d'une vérification de comptabilité ou dans les trente jours suivant la réception de la proposition de rectification, dans le cadre d'un examen de comptabilité (BOI-CF-IOR-20-10).

Cette procédure a été étendue aux **contrôles sur pièces** et aux **examens contradictoires de situation fiscale personnelle** à compter du 11 août 2018 permettant ainsi à l'ensemble des contribuables (entreprises et particuliers) d'en bénéficier. (Loi 2018-727 du 10-8-18, dite loi ESSOC, art. 9)

Afin de faciliter le recours à cette procédure, la loi ESSOC permet en outre aux contribuables qui n'ont pas la capacité financière de s'acquitter immédiatement des sommes dues à raison de la régularisation de demander un plan de règlement auprès du comptable public compétent.

Procédure de régularisation en cours de contrôle (BOI-CF-IOR-20-10-20191204)

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.

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 ou d'un OMGA (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 ou à l'OMGA.

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 le volet social de votre déclaration de revenus destinée aux organismes sociaux.

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
(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 2023 des déficits des années 2017 à 2022 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 27-10-2022, n° 453264**; CE 8-7-2009 n° 304815, 10e et 9e 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 12,8 % (30 % avec les 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 professionnels 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 éponger le déficit (ou une partie de celui-ci)

- et ne reproduire sur la **ligne "plus-values à long terme imposable au taux de 12,8 %" de la déclaration n° 2035 (page 1)** que le montant de cette plus-value non utilisé pour la compensation du déficit.

Donner sur la déclaration – dans l'extension 2035 B "Divers à réintégrer" – les indications permettant à l'administration fiscale de distinguer à la ligne 36 le montant de cette plus-value des autres produits à réintégrer et/ou préciser, 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.

2042 C PRO
cerfa N°11222 * 26

DÉCLARATION COMPLÉMENTAIRE
REVENUS 2023
PROFESSIONS NON SALARIÉES

23

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté Égalité Fraternité

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

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 ☐

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 (cf n° 40 et 500)

Vous devez indiquer vos nom, prénom, adresse professionnelle, n° de SIRET

Indiquez sur cette ligne la nature de vos revenus (BNC, et le cas échéant, BIC, BA)

reportez ici le nombre de mois d'exercice si < 12

Si vous avez cédé ou cessé votre activité en 2023, cochez la case (cf ° 430s)

REVENUS NON COMMERCIAUX PROFESSIONNELS

	DÉCLARANT 1	DÉCLARANT 2	PERSONNE À CHARGE
Durée de l'exercice : *nombre de mois si inférieur à 12*	5XI	5YI	5ZI
Cession ou cessation d'activité en 2023	5AO COCHEZ ☐	5BO COCHEZ ☐	5CQ COCHEZ ☐
Option pour le paiement fractionné de l'impôt correspondant aux créances acquises *si passage à l'IS – option pour le foyer*	5FA COCHEZ ☐	5FA COCHEZ ☐	5FA COCHEZ ☐
Régime déclaratif spécial ou micro BNC			
Revenus nets exonérés *régimes zonés article 1417, IV, b du code général des impôts*	5HP	5IP	5JP
Revenus imposables *Recettes brutes sans déduire aucun abattement*	5HQ	5IQ	5JQ
Plus-values nettes à court terme	5HV	5IV	5JV
Moins-values nettes à court terme	5KZ	5LZ	5MZ
Plus-values nettes à long terme	5HR	5IR	5JR
Moins-values nettes à long terme	5HS	5IS	5JS
Examen de conformité fiscale (ECF)	5AT COCHEZ ☐	5BT COCHEZ ☐	5CT COCHEZ ☐
Nom et adresse du prestataire	DÉCLARANT 1	DÉCLARANT 2	PERSONNE À CHARGE
Régime de la déclaration contrôlée			
Revenus exonérés *régimes zonés article 1417, IV, b du code général des impôts*	5QB n° 265s	5RB	5SB
Revenus imposables *cas général*	5QC	5RC	5SC
– *dont plus-values à court terme, subventions d'équipement, indemnités d'assurance pour perte d'élément d'actif*	5XP n° 262	5YP	5ZP
– *dont moins-values à court terme*	5XH	5YH	5ZH
Revenus de source étrangère avec crédit d'impôt égal à l'impôt français et revenus des non-résidents *articles 182 A bis et 182 B du code général des impôts*	5XJ	5YJ	5ZJ
Revenus nets de la cession ou concession de brevets et assimilés *taxables à 10 %*	5QA	5RA	5SA
Déficits *y compris inventeurs non professionnels*	5QE	5RE	5SE
Plus-values nettes à long terme	5QD n° 290	5RD	5SD
Jeunes créateurs : abattement de 50 %	5QL n° 2656	5RL	5SL
Agents généraux d'assurances : indemnités de cessation d'activité	5QM n° 22935	5RM	

Reportez ici votre bénéfice (ligne CP du tableau n° 2035-B) (cf nos 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 nos 265s.

Si vous avez réalisé un déficit (ligne CR du tableau 2035-B), reportez-le ici (cf nos 260, 501 et 502)

Reportez ici le montant de vos bénéfices qui ne sont pas soumis aux cotisations et contributions sociales par les organismes sociaux (URSSAF,...) au titre des revenus d'activité. Il s'agit notamment des **BNC non professionnels** (droits d'auteur perçus par les héritiers, activité de sous-location de biens pris en crédit-bail, sportifs amateurs, opérations de bourse réalisées à titre occasionnel...)

BA, BIC, BNC À IMPOSER AUX PRÉLÈVEMENTS SOCIAUX

Indiquez ci-dessous :
– le montant net des revenus agricoles, revenus industriels et commerciaux, revenus non commerciaux qui ne sont pas soumis aux cotisations et contributions sociales par les organismes de sécurité sociale (URSSAF, MSA...) ;
– 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 par la direction générale des finances publiques (DGFiP).

Les revenus des locations meublées non professionnelles (à l'exception de ceux qui sont soumis aux cotisations et contributions sociales par les organismes de sécurité sociale) et les plus-values à long terme, déclarés dans les rubriques précédentes, seront automatiquement soumis aux prélèvements sociaux par la DGFiP. 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 *départ à la retraite*	5HG	5IG	

Sont à mentionner ici notamment les plus-values à long terme exonérées en cas de départ à la retraite, y compris la plus-value afférente à la perception de l'indemnité de cessation des agents généraux d'assurances. Ces plus-values ne sont pas exonérées de prélèvements sociaux (cf n° 2293, § 2, n° 22935 et n° 2298)

Si vous pouvez bénéficier de la réduction d'impôt pour frais de comptabilité et d'adhésion à une AGA ou un OMGA, 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 organisme agréé	7FF	nombre d'exploitations	7FG
Réduction d'impôt mécénat			7US n° 3988
Crédit d'impôt recherche :			
entreprises bénéficiant de la restitution immédiate	8TB	autres entreprises	8TC
Crédit d'impôt collaboration de recherche	8WK		
Crédit d'impôt compétitivité et emploi *(entreprises situées à Mayotte)* :			
entreprises bénéficiant de la restitution immédiate	8TL n° 3998	autres entreprises	8UW
Investissement en Corse : n° 3982			
entreprises bénéficiant de la restitution immédiate	8TS	autres entreprises	8TG
report de crédit d'impôt non imputé les années antérieures	8TO	reprise de crédit d'impôt	8TP
Autres crédits d'impôt :			
agriculture biologique	8WA	famille	8UZ n° 3983
formation des chefs d'entreprise	8WD n° 3981	prêts sans intérêt	8WC
remplacement pour congé des agriculteurs	8WT	métiers d'art	8WR n° 3990
exploitation agricole n'utilisant pas de glyphosate			8WG
exploitation agricole à haute valeur environnementale			8WH
rénovation énergétique des bâtiments des TPE/PME			8TE
Micro-entrepreneur *(auto-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)

Si vous avez réalisé des déficits de 2017 à 2022 et que vous n'avez pas encore pu les déduire, reportez-les sur ces lignes de la déclaration n° 2042 C (cf n° 501)

Déficits globaux des années antérieures non encore déduits :

2017	2018	2019	2020	2021	2022
6FA	6FB	6FC	6FD	6FE	6FL

Le chèque emploi-service universel

Régime fiscal de l'aide financière

Sources : BOI-BIC-CHG-40-50-10-20170705
www.servicealapersonne.gouv.fr & www.cesu.urssaf.fr
www.travail.gouv.fr

520 Le Cesu est un instrument de paiement simplifié des services à la personne qui a été créé par l'article 1er 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 1er janvier 2007 aux chefs d'entreprises, ainsi que, pour les personnes morales, à leur(s) gérant(s).

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 2 301 € par an au titre de l'exercice 2023 (2 421 € au titre de l'exercice 2024). BOI-BIC-CHG-40-50-10, n° 20 & 80

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 2 301 € par année civile et par bénéficiaire ayant eu recours à un ou plusieurs services financés par cette aide en 2023 (2 421 € en 2024).

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 2 301 € pour l'année 2023 (2 421 € pour l'année 2024).

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 2 301 € par année civile en 2023 (2 421 € en 2024).

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 (exercice 2023) : soit un professionnel qui emploie 4 salariés auxquels il attribue des « CESU préfinancés » à hauteur de 2 301 € 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 9 204 € (4 x 2 301 €) .
Sur sa déclaration d'impôt sur le revenu 2042 C PRO, le professionnel reportera 27 699 €, son bénéfice imposable de 30 000 € étant exonéré à hauteur du «CESU préfinancé» qu'il s'est attribué (2 301 €).

Cas n° 2 : Son résultat s'établit à 850 € après déduction faite des « CESU préfinancés » attribués aux salariés, soit 9 204 € (4 x 2 301 €).
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 : (2 301 € x 5) x 25 % = 2 876 € 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 et BOI-BNC-DECLA-20-20 du 1-7-2020

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 1er 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 2023, l'option a donc dû être exercée avant le 1er février 2023.

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 caractèristiques 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. (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'aprés 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.

Modalités du changement de régime d'imposition applicable à compter de l'imposition des revenus de l'année 2020. *BOI-BNC-DECLA-20-20, n° 15 et BOI-BNC-BASE-20-10-20, n°s 240 & 245*

Passage du micro-BNC à la déclaration contrôlée

En cas de sortie du régime micro-BNC et d'option pour la comptabilité d'engagement, le bénéfice imposable déterminé selon les règles des créances acquises et des dépenses engagées doit être augmenté des créances détenues par le contribuable au 31 décembre de l'année précédant celle au titre de laquelle l'option est exercée pour leur montant hors taxe, sous déduction d'un abattement de 34 %. Ce dernier correspond à l'abattement pratiqué dans le cadre du régime micro-BNC.

Passage de la déclaration contrôlée au micro-BNC

En cas de sortie du régime de la déclaration contrôlée, au titre de l'année du changement et lorsque l'option mentionnée à l'article 93 A du CGI avait été exercée, les recettes doivent être diminuées, avant application de l'abattement forfaitaire, du montant hors taxe des créances détenues par le contribuable au 31 décembre de l'année précédente.

Obligations déclaratives

BOI-BNC-DECLA-10-30, n° 230 à 265

Ces rectifications s'accompagnent de certaines obligations déclaratives :

La 1ère 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 1ère 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 la détermination du bénéfice de l'année de l'option ou de la dénonciation de l'option et, le cas échéant, des années suivantes.

Cette note 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 : Cet état doit être établi conformément au modèle fixé par l'administration (BOI-FORM-000046) cf ci-dessous

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

FORMULAIRE - BNC - Etat pour l'option de détermination du bénéfice selon les créances acquises et les dépenses engagées - Années couvertes par l'option (y compris la première)

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

CADRE A	ÉTAT DES CRÉANCES	Montant brut
Clients douteux ou litigieux		
Autres créances clients		
Personnel et comptes rattachés		
Sécurité sociale et autres organismes sociaux		
États et autres collectivité 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	ÉTAT DES DETTES	Montant brut
Emprunts et dettes financières		
Fournisseurs et comptes rattachés		
Personnel et comptes rattachés		
Sécurité sociale et autres organismes sociaux		
État et autres collectivités publiques	Taxe sur la valeur ajoutée	
	Autres impôts, taxes et versements assimilés	
Produits constatés d'avance		
	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 1er 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 1er 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.

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), 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 1er 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 20 %..... 200 €
- TTC à payer..... 1 200 €

Si le prix effectivement payé est de 1 000 €, la vente doit alors se décomposer comme suit :

- hors taxe..... 833,33 €
- TVA 20 %..... 166,67 €
- 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 X 4/5) = 500 €

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-10-10-50-10-20221025 ; LF 2023, art. 58)

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. Corrélativement, les transferts d'immobilisations réalisés dans ce cadre ne donnent pas lieu, chez le cédant, aux régularisations du droit à déduction (CGI ann. II art. 207, III-4-1°)

Cet article transpose la faculté offerte par les articles 19 et 29 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée permettant 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 assujetti total.

L'article 58 de la loi de finances pour 2023 a aligné la rédaction de l'article 257 bis du CGI sur celle des articles 19 et 29 de la directive afin de donner toute portée utile aux dispositions de la directive en droit national et de sécuriser juridiquement ce dispositif.

L'article 257 bis dispose ainsi désormais qu'aucune livraison de biens ou prestation de services n'est réputée intervenir lors de la transmission à titre onéreux, à titre gratuit ou sous forme d'apport à une société d'une universalité totale ou partielle de biens effectuée entre redevables de la TVA.

560

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 €
	supérieur à 30 450 €	3 050 €
Spécialistes médicaux (1)	n'excédant pas 9 100 €	770 €
	compris entre 9 100 et 12 150 €	920 €
	compris entre 12 150 et 16 750 €	1 220 €
	compris entre 16 750 et 19 800 €	1 530 €
	compris entre 19 800 et 22 850 €	1 830 €
	compris entre 22 850 et 25 900 €	2 140 €
	compris entre 25 900 et 28 950 €	2 440 €
	compris entre 28 950 et 32 000 €	2 750 €
	supérieur à 32 000 €	3 050 €
Chirurgiens et spécialistes chirurgicaux	n'excédant pas 9 100 €	770 €
	compris entre 9 100 et 15 200 €	920 €
	compris entre 15 200 et 18 250 €	1 220 €
	compris entre 18 250 et 22 850 €	1 530 €
	compris entre 22 850 et 27 400 €	1 830 €
	compris entre 27 400 et 30 450 €	2 140 €
	compris entre 30 450 et 33 500 €	2 440 €
	compris entre 33 500 et 36 550 €	2 750 €
	supérieur à 36 550 €	3 050 €
Electro-radiologistes qualifiés	n'excédant pas 15 200 €	770 €
	compris entre 15 200 et 24 350 €	920 €
	compris entre 24 350 et 33 500 €	1 220 €
	compris entre 33 500 et 41 150 €	1 530 €
	compris entre 41 150 et 48 750 €	1 830 €
	compris entre 48 750 et 51 800 €	2 140 €
	compris entre 51 800 et 57 900 €	2 440 €
	compris entre 57 900 et 64 000 €	2 750 €
	supérieur à 64 000 €	3 050 €

(1) Y compris les médecins biologistes, directeurs de laboratoires d'analyses médicales (mais uniquement pour les honoraires conventionnels afférénts 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 : 47000 €. 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 € x 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-40-60-40-20-20190821, n°s 240 à 400
BOI-BAREME-000003-25/01/2023

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 (vélomoteurs, 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 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 a 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 1er janvier de l'année d'imposition et l'inscription des frais correspondants à un poste de charges vaut renonciation à 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 1er 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) bailleresses(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* .....

NB : le kilomètrage 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 du tableau n° 2035-B (la colonne "Barème BIC" doit être cochée).

Pour la déclaration des revenus de 2023, le barème forfaitaire BIC couvrant les frais de carburant n'est pas encore publié à l'heure où nous mettons sous presse. Il le sera sur le site de votre AGA ou OMGA. **Le barème pour 2022 est donné pour info ci-dessous** :

Véhicules automobiles

Puissance fiscale des véhicules de tourisme	Gazole	Super sans plomb	GPL
3 à 4 cv	0,102 €	0,118 €	0,063 €
5 à 7 cv	0,126 €	0,145 €	0,078 €
8 et 9 cv	0,150 €	0,173 €	0,093 €
10 et 11 cv	0,169 €	0,195 €	0,104 €
12 cv et +	0,188 €	0,217 €	0,116 €

Vélomoteurs, scooters et motos

Puissance fiscale des véhicules deux-roues motorisés	Frais de carburant au km
< 50 cc	0,038 €
de 50 cc à 125 cc	0,078 €
3,4 et 5 cv	0,098 €
au-delà de 5 cv	0,136 €

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"

CGI, annexe 4, art. 6 B

567 Les dépenses relatives à l'utilisation d'un cyclomoteur ou d'une moto peuvent être évaluées à l'aide d'un barème kilométrique publié par l'administration.

Pour la déclaration des revenus de 2023, le barème kilométrique applicable n'est pas encore publié à l'heure où nous mettons sous presse. Il le sera sur le site de votre AGA ou OMGA. **Le barème pour 2022 est donné pour info ci-dessous** :

Cyclomoteurs

d ≤ 3 000 km	3 000 < d ≤ 6 000 km	d > 6 000 km
d x 0,315 €	(d x 0,079) + 711 €	d x 0,198 €
d représente la distance parcourue en kilomètres		

Exemple de calcul : vous avez parcouru 2 500 km, dont 1 800 km à titre professionnel, avec un cyclomoteur. Vous pouvez obtenir la déduction de : 1 800 x 0,315 = 567 €

Motocyclettes

	d ≤ 3 000 km	3 000 < d ≤ 6 000 km	d > 6000 km
P = 1 ou 2 cv	0,395 €	(d x 0,099) + 891 €	0,248 €
P = 3, 4, 5 cv	0,468 €	(d x 0,082) + 1158 €	0,275 €
P > 5 cv	0,606 €	(d x 0,079) + 1583 €	0,343 €
d = distance parcourue		P = puissance administrative	

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 0,082) + 1158 = 1 568 €

NB : pour les véhicules électriques, le montant des frais de déplacement calculés en application de ces barèmes est majoré de 20 %.

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 1er 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.

Zones franches urbaines

Art. 44 octies A du CGI ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-20 et 80-10-30 ; BOI-SJ-RES-10-20-20-10 ; LF 2024, art. 73)

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 abatttement dégressif pendant une seconde.
Sont concernés par ce dispositif :

- les cabinets créés entre le 1er janvier 2006 et le 31 décembre **2024** dans les trois générations de ZFU (zones créées en 1996, 2003 et 2006);

- les cabinets implantés à la date du 1er janvier 2006 dans les ZFU de troisième génération (zones créées en 2006);

- les cabinets existant au 1er janvier 2007 dans les parties de communes correspondant aux extensions du périmètre des ZFU de première et deuxième génération opérées en 2007. Le régime leur est applicable dans les conditions prévues pour les cabinets existant au 1er janvier 2006 dans les ZFU de troisième génération (décret 2007-895 du 15-5-2007)

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

En cas de doute sur le bénéfice de cette exonération, vous pouvez interroger l'administration fiscale en utilisant la procédure de rescrit spécifique prévue par l'article L 80 B du LPF. (BOI-SJ-RES-10-20-20-10)
Si la demande est faite au préalable (avant l'implantation de l'entreprise dans la ZFU-TE), l'administration pourra alors être engagée par une prise de position implicite si elle ne répond pas dans un délai de trois mois à la demande. Si la demande est faite postérieurement à l'implantation, vous pouvez aussi bénéficier d'une sécurité juridique mais sans accord tacite (cf BOI-précité, § 120 et n° 485 du présent guide)

Conditions

➡ **Pour les entreprises implantées en ZFU entre le 1er 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 1er 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 à compter du 1er janvier 2015,** le dispositif de l'article 44 octies A du CGI est prorogé jusqu'au 31 décembre 2024. 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 :

- 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 ;

- au moins 50 % des salariés embauchés à compter du 1er 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 1er 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 1er 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 de programmation pour la ville et la cohésion sociale.

➡ **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 ; dans le même sens : CAA Versailles, 21-6-22 n° 20VEO2129)

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 ou paramédicaux, agents commerciaux 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.)

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 31-12-2024, 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'allégement 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 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 début d'activité dans la zone.

NB : la période d'exonération démarre le premier jour du mois du début d'activité dans la zone. (BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-30, n° 50)

A l'issue de cette période, est pratiqué un abattement dégressif qui s'élève à :
- 60 % pour les bénéfices réalisés au cours des 6e à 10e années suivant le point de départ de l'application du régime,
- 40 % pour les bénéfices réalisés au cours des 11e et 12e années suivant cette date,
- et 20 % au titre des 13e et 14e années suivant cette même date.

Le bénéfice exonéré ne peut excéder un plafond de 100 000 € par période de 12 mois. Ce plafond peut être majoré de 5 000 € par nouveau salarié embauché depuis le 1er janvier 2006, domicilié dans une zone urbaine sensible 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 1er 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 1er 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 (50 000 €)

Pour les entreprises qui créent des activités à compter du 1er 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 1er 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.

Obligations déclaratives

Parallèlement aux indications à faire figurer sur la déclaration 2035 (cf n° 2652), **une fiche de calcul du bénéfice exonéré doit être joint à la déclaration de résultats**. Cette fiche doit être conforme au modèle figurant au BOFiP (formulaires dématérialisés «DRESZFUREC» et «DRESZFUVER») :

- régime ZFU de 1ère et 2ème génération (CGI, art. 44 octies) : fiche de calcul (BOI-FORM-000078)

- régime ZFU-TE de 3e 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 1er 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).

Elle ne s'applique pas non plus **si la déclaration de résultats est souscrite hors délai,** même si vous respectez par ailleurs vos obligations déclaratives en matière de chiffre d'affaires. (CAA Bordeaux 13-11-2017 n° 15BX01341; FR 47/17; CAA Lyon 8-12-2020, n°19LY02629)

Quotités	Durées	
	Créations d'activités jusqu'au 31 décembre 2014	**Créations d'activités à compter du 1er 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

580

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

REVENUS NON COMMERCIAUX ET ASSIMILÉS
RÉGIME DE LA DÉCLARATION CONTRÔLÉE
N° 2035-SD – 2024

cerfa
N° 11176*26

Nom et Prénom

Adresse du déclarant

DUPONT Julie
15 rue du Casino
38410 URIAGE LES BAINS

Adresse du déclarant

(Quand elle est différente de l'adresse du destinataire)

N° SIRET 3 4 8 3 9 5 5 5 7 0 0 0 2 7

Adresse mail j d u p o n t @ a r c h i . f r

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 en cas de changement au 1er janvier précédent, 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 de l'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 société	
• d'une société civile de moyens	

RENSEIGNEMENTS RELATIFS À L'ANNÉE **2023** 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° 2042C-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 :			
- Produits : quote-part de subvention d'équipement et 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 duodécies.			278
- Charges : les charges ou dépenses ayant la nature de moins-value définie à l'art. 39 duodécies :			
Revenus de capitaux mobiliers (y compris les crédits d'impôt) (21)			
1 bis- Résultat net de cession, de concession ou de sous-concession de brevets et actifs incorporels assimilés (art. 238 du CGI)			
Résultat net imposé au taux de 10 % :			

2- Plus-value ©	à long terme imposable au taux de 12,8 %		à long terme exonérées (art. 238 quindecies)		à long terme dont l'imposition est différée de 2ans (art 39 quindecies I-1)	
	à long terme exonérées (art. 151 septies)		à long terme exonérées (art. 151 septies A)		à long terme exonérées (art 151 septies B)	

3- Exonérations et abattements © et (21) **pratiqués** (cocher la case ci-dessus correspondant à votre situation)	sur le bénéfice		sur les plus-values à long terme imposable aux taux de 12,8 %	

Entreprise nouvelle, art 44 sexies :		Activité exercée en zone franche urbaine, territoire entrepreneur Art. 44 octies ou 44 octies A :		Autres dispositifs :		Date de création (ou d'entrée) dans un des régimes visés ci-avant :
Entreprise nouvelle, art.44 quindecies		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 :

4- BNC non professionnels	Bénéfice		Déficit		Plus-value	
Exonérations sur le bénéfice non-professionnel			Dont exonération sur le bénéfice non-professionnel « jeunes artistes » :			
Plus-value à long-terme imposable au taux de 12,8 %			Plus-value à court-terme			

- Produits : quote-part de subvention d'équipement et 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 duodécies.	
- Charges : les charges ou dépenses ayant la nature de moins-value définie à l'art. 39 duodécies :	

Comptabilité informatisée
Votre comptabilité est-elle informatisée ? Oui X Non ☐ Si oui, nom du logiciel utilisé : Indy
Viseur conventionné ☐ **AA ou OMGA** X
Nom, adresse, téléphone, adresse électronique :
- du professionnel de l'expertise comptable ou du viseur conventionné : Cabinet BALLAND, 10, av. du Golf, 38320 BRESSON
- du conseil :
- de l'association agréée ou de l'organisme mixte de gestion agréé : OMGA du Dauphiné + adresse.....+ tél.....
N° d'agrément de l'AA ou OMGA ou du viseur conventionné : 1 0. ...
ECF ☐ Prestataire :

Signature et qualité du déclarant
À Uriage, le 5 avril 2024

REVENUS 2023

RÉGIME DE LA DÉCLARATION CONTRÔLÉE	N° 2035-SD Suite (2024)

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 38		Montant des salaires perçus
			2550

PERSONNEL SALARIÉ (A)

Nombre total de salariés :	1	dont handicapés :		dont apprentis :		Société civile de moyen : - quote-part vous incombant :	- des salariés
Montant brut des salaires (extrait de la déclaration DADS-U, du formulaire 2460-T ou des DSN émises au titre de l'année 2023)					13 943		- des salaires nets

I – IMMOBILISATIONS ET AMORTISSEMENTS (B)

Nature des immobilisations (ou éléments décomposés)	Date d'acquisition ou de mise en service (JJ/MM/AAAA)	Prix total payé TVA comprise	Montant de la TVA 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	29.7.16	21 676,00	3 552,00	18 124			
clientèle	1.1.18	50 000,00		50 000			
Imprimante HP	1.1.18	3 750,66	640,66	3 110	L 25	3 110	-
Logiciel 3D	1.1.18	2 022,46	345,46	1 677	L 25	1 677	-
Traceur	1.1.18	4 824,00	824,00	4 000	L 20	4000	-
bureau gros œuvre	1.8.19	11 432,56	1 873,56	9 559	L 2,5	836	239
Menuiseries ext	1.8.19	4 313,97	706,97	3 607	L 4	505	144
Aménagements int	1.8.19	2 203,03	361,03	1 842	L 6,67	430	123
Ordinateur	15.4.21	2 392,00	392,00	2 000	L 25	854	500
Mobilier	1.7.21	3 588,00	588,00	3 000	L 10	450	300
Logiciel Adobe	1.7.23	902,4	150,40	752	L 25	-	94
Ordinateur mac pro	1.7.23	2 939,00	490,00	2 449	L 33,33	-	408
Fraction d'amortissement revenant à l'associé d'une société civile de moyen (B)							
Total du tableau (B)		107 652		100 120		11 862	1 808
Report du total de la dernière annexe (B)							

Total général ----------	100 120	A	1 808
Véhicules inscrits au registre des immobilisations : utilisation du barème forfaitaire (B) (cf. cadre 7 de l'annexe 2035B)		B	
Dotation nette de l'année à reporter ligne CH de l'annexe 2035 B (A-B)			1 808

REVENUS 2023

RÉGIME DE LA DÉCLARATION CONTRÔLÉE	N° 2035-SD Suite (2024)

NOM ET PRÉNOMS 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 1	Amortissements 2	Valeur résiduelle 3	Prix de cession 4	Plus ou moins-value à court terme 5	Plus ou moins-value à long terme 6
Imprimante HP	1.1.18	30.6.23	3 110	3 110	0	500	500	

Plus ou moins-value 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 différé (C)		Plus-value à long terme imposable (à reporter page 1 de la déclaration 2035-SD)	

*(500 - 278**) **500 x (110 042 - 90 000) /36 000 (recettes moyennes de 2021 et 2022 = 110 042 €) cf nos 226)

Plus-values à court terme exonérées (C)				Plus-values nette à long terme exonérées (C) (à reporter page 1 de la 2035)			
Article 151 septies du CGI	222 *	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	

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

Nom, prénoms, date et lieu de naissance Adresse du domicile des associés N° fiscal (pers. physique) N° SIREN (pers. morale)	Associé ayant la qualité de gérant	Part dans les résultats en %	Répartition du résultat fiscal: Quote-part du résultat	Répartition du résultat fiscal: Charges professionnelles individuelles	Répartition du résultat fiscal: Montant net	Répartition de la plus-value nette à long terme
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.

cerfa

N° 15945*06

Formulaire obligatoire (article 40 A de l'annexe III au Code général des impôts)

REVENUS 2023

COMPTE DE RÉSULTAT FISCAL

N° 2035-A-SD 2024

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)

pour AJ 1 2 mois

1	NOM ET PRENOMS 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	X	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)					AM	X	Année d'adhésion	2	0	0	0	Nombre de salariés	AP	1				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	100 120										

2						
RECETTES	1	Recettes encaissées y compris les remboursements de frais (1)			AA	166 633
	2	À déduire	Débours payés pour le compte des clients (2)		AB	
	3		Honoraires rétrocédés (dont suppléments rétrocédés)	(3)	AC	7 871
	4	Montant net des recettes			AD	158 762
	5	Produits financiers (4)			AE	
	6	Gains divers (5)	Voir détail dans note annexe (extension à la 2035-A dématérialisée)		AF	1 655
	7			**TOTAL** (ligne 4 à 6)	AG	160 417

3							
DÉPENSES PROFESSIONNELLES	8	Achats (6)				BA	
	9	Frais de personnel	Salaires nets et avantages en nature (7)			BB	10 876
	10		Charges sociales sur salaires (parts patronale et ouvrière)			BC	7 251
	11	Impôts et taxes (8)	Taxe sur la valeur ajoutée			BD	
	12		Contribution économique territoriale			JY	2 200
	13		Autres impôts			BS	713
	14		(9) Contribution sociale généralisée déductible			BV	2 774
	15	Loyer et charges locatives				BF	12 600
	16	Location de matériel et de mobilier – dont redevances de collaboration (10)			BW	BG	
	17	Entretien et réparations		340	Total : Travaux, Fournitures et Services Exterieurs		
	18	Personnel intérimaire					
	19	Petit outillage (11)		850		BH	11 440
	20	Chauffage, eau, gaz, électricité		867			
	21	Honoraires ne constituant pas les rétrocessions (11)		2 401			
	22	Primes d'assurances		6 982			
	23	Frais de véhicules (12)		6 858	Total : Transport et déplacements		
		(cocher la case si évaluation forfaitaire)		X		BJ	7 283
	24	Autres frais de déplacements (voyages…)…		425			
	25	Charges sociales personnelles (13)	dont obligatoires	BT 19 446		BK	21 196
			dont cotisations facultatives Madelin	BZ 1 750	dont facultatives aux nouveaux plans d'épargne retraite BU		
	26	Frais de réception, de représentation et de congrès		1 280	Total : Frais divers de gestion		
	27	Fournitures de bureau, frais de documentation, de correspondance et de téléphone		5 225			
	28	Frais d'actes et de contentieux				BM	7 036
	29	Cotisations syndicales et professionnelles	BY	285			
	30	Autres frais divers de gestion		246			
	31	Frais financiers (14)				BN	1 066
	32	Pertes diverses (15)				BP	
	33				**TOTAL** (lignes 8 à 32)	BR	84 435

cerfa

Formulaire obligatoire (article 40 A de l'annexe III au Code général des impôts)

N° 15945*06

REVENUS 2023

COMPTE DE RÉSULTAT FISCAL

N° 2035-B-SD 2024

Si ce formulaire est déposé sans information chiffrée, cocher la case « néant » ci-contre

Ne porter qu'une somme par ligne (ne pas porter les centimes)

NOM ET PRENOMS OU DÉNOMINATION	DUPONT Julie

N° SIRET	3	4	8	3	9	5	5	5	7	0	0	0	2	7

4	34	**Excédent** (ligne 7 – ligne 33)	CA	75 982
DÉTERMINATION DU RÉSULTAT	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 Société civile de moyen (18)	CD	
	38	TOTAL (ligne 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
		dont amortissement des éléments incorporels du fonds qui sont indissociables (art. 39, 1 – 2°, al. 3)	BE	
	42	Moins-value à court terme	CK	
	43	Divers à déduire (21)		
		dont exonération sur le bénéfice « zone franche urbaine territoire entrepreneur » — CS	CL	222 *
		dont exonération sur le bénéfice « entreprise nouvelle » — AW		* part exonérée de la plus-value à court terme
		dont exonération « jeunes entreprises innovantes » — CU		
		dont exonération médecins « zones déficitaires en offre de soins » — CI		
		dont l'abondement sur l'épargne salariale — CT		
		dont exonération sur le bénéfice « jeunes artistes » — CO		
		dont déductions « médecins conventionnés de secteur I » — CQ		
	44	Déficit Société 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 : thermique, à hydrogène, hybride, électrique ; (4) indiquer : diesel, super sans plomb, GPL.

Désignation des véhicules : Modèle(s)	Type (1)	Puissance fiscale	Barème BNC (2)	Barème BIC (2)	Motorisation (3)	Type de carburant (4)	Kilométrage professionnel	Indemnités kilométriques déductibles	Amortissements pratiqués à réintégrer (si véhicules inscrits au registre des immobilisations)
Renault Koleos	T	6	X		VT		15 425	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

NB : pour la nouvelle colonne Motorisation, les codes sont selon la motorisation :

VT = thermique
H2 = hydrogène
HEV = hybride
EL = électrique

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)

cerfa

Formulaire obligatoire(article 40 A de l'annexe III au Code général des impôts)

ANNEXE À LA DÉCLARATION N° 2035

DÉTERMINATION DE LA VALEUR AJOUTÉE PRODUITE AU COURS DE L'EXERCICE

N° 2035-E-SD 2024

Si ce formulaire est déposé sans information chiffrée, cocher la case « néant » ci-contre

N° 15945*06

SIRET 3 4 8 3 9 5 5 5 7 0 0 0 2 7

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 21	OU À LA PÉRIODE DU :		AU :	
A. RECETTES					
Montant net des honoraires ou recettes provenant de l'exercice d'une profession non commerciale			EF	158 762	ligne AD- case BW
Gains divers (à l'exclusion des remboursements de crédit de TVA)			EG	1 655	ligne AF
TVA déductible afférente aux dépenses mentionnées aux lignes EJ à EP			EH		CY si compta TTC
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		ligne BA
Variation de stock (2)			EK		
Services extérieurs à l'exception des loyers et redevances (3) hors quote-part perso.			EL	11 440	ligne BH
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 (3)			EM	2 1 800	charges locatives (1)
Frais de transport et de déplacement (3) hors barème IK et part personnelle			EO	425	ligne BJ
Frais divers de gestion hors quote-part personnelle			EP	7 036	ligne BM
TVA incluse dans les recettes mentionnées ligne EF (1)			EQ		CX si compta TTC
Taxe 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 déclarations n°1329-DEF et relevés n°1329-AC)			JU	139 716	
Cadre réservé au mono-établissements au sens de la CVAE					
Si vous êtes assujetti à la CVAE et êtes un mono-établissement au sens de la CVAE, compléter le cadre ci-dessous. Vous serez alors dispensé du dépôt de la déclaration n° 1330-CVAE (cf. notice 2035-NOT-SD)..					
MONO ÉTABLISSEMENT au sens de la CVAE	AH	X 3			
Chiffre d'affaires de référence CVAE			AJ	160 417	
Chiffre d'affaires du groupe économique (entreprises répondant aux conditions de détention fixées à l'article 223A du CGI)			BO		
Effectifs au sens de la CVAE			BK	1	

Période de référence	KA	0	1	/	0	1	/	2	0	2	2	LA	3	1	/	1	2	/	2	0	2	2
Date de cessation												MA			/			/				

(1) S'agissant des redevances de collaboration de la case BW, il ne faut les porter case EM que si elles n'ont pas été portées en diminution des recettes

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-20-10, § 80)

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 :

✍ Quand la **période de référence est différente de douze mois**, le chiffre d'affaires est annualisé pour l'appréciation du seuil d'assujettissement à l'obligation déclarative (152 500 €) et à l'obligation de paiement (500 000 €), et pour le calcul du taux d'imposition. Le **chiffre d'affaires de référence déclaré dans la case AJ** doit être le **chiffre d'affaires annualisé**.

✍ 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 téléréglé 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 2023 et 1,625 % * de la valeur ajoutée produite en 2023. La demande de plafonnement doit être formulée au plus tard le 31 décembre 2024 sur un imprimé spécial **n° 1327 CET** fourni par l'administration. Vous pouvez télécharger l'imprimé sur le site : **www.impots.gouv.fr**

* 1,531 % pour les impositions dues au titre de 2024, 1,438 % au titre de 2025, 1,344 % au titre de 2026 et 1,25 % au titre de 2027 (LF 2024, art. 79)

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
Acompte
- 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 frais d'adhésion et de comptabilité ... 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
– 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'immeuble à une société de crédit-bail (lease-back) ... 257
- 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
Chèques (paiement par -) ... 301 et 330
Chèques emploi service universel (CESU) ... 520
CICE (crédit d'impôt compétitivité emploi) ... 3998
Clientèle
- Acquisition ... 102 et 121
- Apport en jouissance ... 198 et 3025
- Location-gérance ... 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 -) ...
- incicences 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
Déplacement (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
Echelonnement
- des plus-values à court terme ... 216 et 381
- des plus-values à long terme ... 220 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 et 314
- verses lors de l'installation ... 385

I

Immeuble
- Amortissement ... 128 et 140
- à usage mixte ... 127
- choix d'affectation ... 103
- cession-bail (lease-back) ... 257
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 1ère 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
- Vente de - par les médecins et vétérinaires propharmaciens ... 320
Mention expresse ... 72
Mobilier
- 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 ... 22, 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
• Crédit-bail ..... 230 à 232
• Bien ayant figuré dans le patrimoine privé et professionnel 233
• Transmission à titre gratuit 236
• Apport en société de l'activité professionnelle ..... 237 s
• Opérations de lease-back : étalement des plus-values 257
• 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
Revues 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
TDFC (télétransmission des déclarations) 16
Télécopieur (amortissement) 162
Téléphone
- Frais de - 367
- Répondeurs enregistreurs (amortissement) 162
- Postes de radio-téléphones sur voitures 1802
Télétranmission (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
- Franchise en base ..... page 2
- 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 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
- 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

AGA	:	Association de gestion agréée
A.N.	:	Journal Officiel, éditions des débats de l'Assemblée Nationale
BF	:	Bulletin fiscal "Francis Lefebvre"
BIC	:	Bénéfices industriels et commerciaux
BNC	:	Bénéfices non commerciaux. Suivi d'un n° : doc. Francis Lefebvre
BOFiP	:	Bulletin officiel des finances publiques, 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
DC	:	Dispositions communes, documentation "Francis Lefebvre"
DGFIP	:	Direction générale des finances publiques (ex DGI)
D.O.	:	Documentation organique
DSN	:	Déclaration soociale nominative
ECF	:	Examen de conformité fiscale
ECV /ECCV	:	Examen de concordance, de cohérence et de vraisemblance
EDI	:	Echange de données informatisées
EPS	:	Examen périodique de sincérité
FR	:	Feuillet rapide fiscal-social "Francis Lefebvre"
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
LFSS	:	Loi de financement de la Sécurité sociale
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"
OGA/OMGA	:	Organisme de gestion agréé /Organisme mixte de gestion agréé
PAS	:	Prélèvement à la source (de l'impôt sur le revenu)
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 d'information des impôts : du lundi au vendredi de 8h30 à 19h, hors jours fériés, service gratuit + prix appel :
0809 401 401

© Rédaction : JCM Editions 2024 - Couverture : Agence M-Créa.fr
Impression : Comimpress - 01750 Replonges - ISSN 1296-4093 - Dépôt légal 1er trimestre 2024

agencemcrea.fr