

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BNC-DECLA-10-10-20180509

Date de publication : 09/05/2018

Date de fin de publication : 01/06/2018

BNC - Régime de la déclaration contrôlée - Champ d'application

Positionnement du document dans le plan :

BNC - Bénéfices non commerciaux
Régimes d'imposition et obligations déclaratives
Titre 1 : Régime de la déclaration contrôlée
Chapitre 1 : Champ d'application

Sommaire :

- I. Contribuables relevant du régime de la déclaration contrôlée
 - A. Définition des contribuables
 - 1. Contribuables assujettis à titre obligatoire
 - 2. Contribuables assujettis sur option
 - a. Modalités d'exercice de l'option.
 - b. Durée de l'option et renonciation.
 - c. Effets de l'option
 - B. Appréciation des seuils de recettes
 - 1. Règles générales
 - a. Recettes à prendre en compte
 - b. Recettes exclues.
 - 2. Modalités particulières d'application
- II. Contribuables exerçant à titre individuel et sous le couvert de sociétés ou de groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés
 - A. Règles générales
 - 1. Principes
 - 2. Sociétés ou groupements concernés
 - 3. Cas particulier des cabinets de groupe
 - 4. Convention d'exercice conjoint entre membres d'une profession médicale ou paramédicale
 - 5. Exercice d'une profession libérale entre époux
 - B. Modalités d'application
 - 1. Situation des sociétés ou groupements
 - 2. Situation des membres de la société ou du groupement
 - 3. Recettes sociales à prendre en considération

I. Contribuables relevant du régime de la déclaration contrôlée

A. Définition des contribuables

1. Contribuables assujettis à titre obligatoire

1

Conformément au I de l'[article 96 du code général des impôts \(CGI\)](#), le régime de la déclaration contrôlée s'applique à titre obligatoire aux contribuables dont le montant des recettes de l'année civile précédente excède les seuils prévus au 2° du I de l'[article 293 B du CGI](#), et qui de ce fait ne relèvent pas du régime déclaratif spécial (ou micro-BNC) prévu à l'[article 102 ter du CGI](#).

Pour plus de précisions quant aux conditions d'appréciation de ces seuils, il convient de se reporter au [BOI-BNC-DECLA-20-10](#).

10

Le régime de la déclaration contrôlée s'applique aussi, quel que soit le montant de leurs recettes :

- aux officiers publics et ministériels en ce qui concerne les bénéfices provenant de leur charge ou de leur office (lorsqu'il s'agit de sociétés civiles professionnelles exploitant une charge ou un office, celles-ci sont, de la même manière, obligatoirement soumises au régime de la déclaration contrôlée). Si les intéressés exercent une activité connexe ou différente, ils conservent comme les autres contribuables et sous les mêmes conditions la faculté de choisir leur régime d'imposition, pour les bénéfices afférents à ladite activité ([CGI, art. 100](#)) ;

- aux contribuables dont les bénéfices proviennent de la production littéraire, scientifique ou artistique ou de la pratique d'un sport et qui ont demandé à être imposés sur un revenu moyen ([CGI, art. 100 bis](#)) ;

- aux contribuables qui réalisent des opérations mentionnées au 5° du 2 de l'[article 92 du CGI](#) ;

- aux contribuables qui sont exclus du régime de la franchise en base de TVA prévu à l'[article 293 B du CGI](#) ;

- aux contribuables qui, réalisant dans une même entreprise, des recettes non commerciales et des recettes commerciales, optent pour un régime réel d'imposition de leur bénéfice commercial ([CGI, art. 96 B](#)) ;

- aux contribuables qui exercent une activité occulte au sens du deuxième alinéa de l'[article L. 169 du livre des procédures fiscales \(LPF\)](#).

20

L'option pour le paiement de la TVA produit ses effets pour l'année en cours et l'année suivante. Elle se reconduit ensuite tacitement par période de deux ans. Au cours de chacune de ces périodes, l'option est irrévocable. Dans cette situation, les bénéfices ne sont imposés selon le régime de la déclaration contrôlée qu'à compter du 1^{er} janvier de l'année qui suit celle de leur assujettissement à la TVA ([CGI, art. 102 ter, 6-b](#) dans la rédaction issue de l'[article 24 de la loi n° 2014-626 du 18 juin 2014 relative à l'artisanat, au commerce et aux très petites entreprises](#)).

Exemple : Option pour le paiement de la TVA exercée le 15 janvier de l'année N :

- elle concerne la TVA due au titre des années N et N+1 ainsi que les bénéfices non commerciaux réalisés au cours de l'année N+1 (déclaration n° [2035-SD](#) [CERFA n° 11176] déposée en année N+2) ;

- si elle n'est pas révoquée, elle sera renouvelée tacitement pour les années N+2 et N+3 (déclarations de TVA déposées en N+2 et N+3, déclaration n^{os} **2035-SD** [CERFA n° 11176] déposées en N+3 et N+4) ;

- pendant chacune de ces périodes, le contribuable ne peut y renoncer.

Les déclarations précitées sont disponibles sur le site www.impots.gouv.fr.

30

Le régime de la déclaration contrôlée s'applique également à titre obligatoire :

- aux associés de sociétés de personnes visées à l'[article 8 du CGI](#) et à l'[article 8 ter du CGI](#) exerçant une activité de nature non commerciale (cf. [II-B-2 § 440 et suivants](#)), à l'exception des sociétés à responsabilité limitée dont l'associé unique est une personne physique dirigeant cette société ([CGI, art. 103](#)) ;

L'éligibilité des EURL au régime micro-BNC s'applique à compter de l'imposition des revenus de l'année 2016 (article 103 du CGI, modifié par l'[article 124 de la loi n°2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique](#)).

- aux associés de sociétés civiles de moyens dont les droits sociaux sont affectés à l'exercice de leur activité professionnelle non commerciale et qui sont imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux pour la part des bénéfices correspondant à leurs droits dans la société ([CGI, art. 239 quater A](#)) ;

- aux constituants d'une fiducie.

2. Contribuables assujettis sur option

40

Les contribuables dont les recettes annuelles n'excèdent pas les seuils fixés par le 2° du I de l'[article 293 B du CGI](#) peuvent se placer sous le régime de la déclaration contrôlée, lorsqu'ils sont en mesure de déclarer exactement le montant de leur bénéfice net et de fournir à l'appui de cette déclaration toutes les justifications nécessaires.

50

L'option pour le régime de la déclaration contrôlée doit être exercée dans les conditions prévues au 5 de l'[article 102 ter du CGI](#).

a. Modalités d'exercice de l'option.

60

L'option pour le régime de la déclaration contrôlée doit être exercée dans le délai prévu pour le dépôt de la déclaration de résultats mentionnée à l'[article 97 du CGI](#) (déclaration n° **2035-SD** [CERFA n° 11176]) de l'année au titre de laquelle le contribuable demande à être imposé selon ce régime, délai fixé par l'[article 175 du CGI](#).

70

L'option est globale, c'est-à-dire qu'elle s'applique à l'ensemble des bénéfices non commerciaux réalisés par un même exploitant, à l'exception de ceux qui sont imposés selon les règles des

traitements et salaires. Elle n'est soumise à aucun formalisme particulier et peut résulter de la simple souscription de la déclaration n° **2035-SD** (CERFA n° 11176).

Les déclarations précitées sont disponibles sur le site www.impots.gouv.fr.

b. Durée de l'option et renonciation.

80

Pour les options exercées ou reconduites tacitement à compter du 1^{er} janvier 2016, l'option pour le régime de la déclaration contrôlée est valable un an et reconduite tacitement chaque année pour un an (article 102 ter du CGI, modifié par l'article 124 de la loi n°2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique).

Pour les options antérieures, l'option pour le régime de la déclaration contrôlée était valable deux ans tant que le contribuable restait de manière continue dans le champ d'application du régime micro-BNC. Cette option était reconductible tacitement par période de deux ans.

90

L'option cesse de produire ses effets lorsque le contribuable sort du champ d'application du régime micro-BNC (recettes supérieures aux seuils visés par le 2° du I de l'article 293 B du CGI, appréciées hors taxes, ou imposition à la TVA). Le régime de la déclaration contrôlée est alors applicable, non plus sur option, mais conformément aux dispositions de droit commun.

Exemple 1 : une personne qui relève du régime micro-BNC en 2014 peut opter pour le régime de la déclaration contrôlée au titre de cette année 2014 jusqu'au 5 mai de l'année 2015 pour une durée de deux ans, au titre des bénéfices de l'année 2014 et 2015. Cette option étant reconduite tacitement par période de deux ans, elle sera reconduite au titre des bénéfices de l'année 2016.

Exemple 2 : une personne qui relève du régime micro-BNC en 2016 peut opter pour le régime de la déclaration contrôlée au titre de cette année 2016 jusqu'au 3 mai de l'année 2017 pour une durée d'un an, au titre des bénéfices de l'année 2016. Cette option étant reconduite tacitement chaque année pour un an, elle sera reconduite en principe au titre des bénéfices de l'année 2017.

100

Les contribuables qui ont opté pour le régime de la déclaration contrôlée peuvent, au terme d'une période de deux ans ou d'un an pour les options exercées à compter du 1^{er} janvier 2016, 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, avant le 1^{er} février de l'année suivant la période pour laquelle l'option a été exercée ou reconduite tacitement.

Exemple : Dans l'exemple 1 ci-dessus, l'option de l'intéressé n'est pas reconduite tacitement pour l'année 2016 s'il dénonce son option avant le 1^{er} février de l'année 2016. Dans l'exemple 2 ci-dessus, l'option n'est pas reconduite tacitement pour l'année 2017 s'il dénonce l'option avant le 1^{er} février de l'année 2017.

110

La renonciation à l'option prend effet dès le 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle elle a été exercée. Cela dit, les contribuables qui le souhaitent peuvent, dès l'année suivant celle de leur retour sous le régime micro-BNC, exercer une nouvelle option pour le régime de la déclaration contrôlée.

c. Effets de l'option

120

L'option pour le régime de la déclaration contrôlée exclut l'application du régime micro-BNC. Les contribuables qui exercent cette option sont donc soumis à l'ensemble des obligations comptables et fiscales découlant du régime de la déclaration contrôlée.

130

Au regard de la TVA, l'option pour le régime de la déclaration contrôlée n'entraîne pas pour autant la déchéance du régime de la franchise en base, dès lors que les conditions pour bénéficier de ce régime sont réunies.

B. Appréciation des seuils de recettes

140

Pour l'appréciation des seuils fixés par le 2° du I de l'[article 293 B du CGI](#), il convient de faire application des dispositions prévues au troisième alinéa du 1 de l'[article 102 ter du CGI](#).

1. Règles générales

a. Recettes à prendre en compte

150

Les recettes à considérer pour apprécier si les seuils sont ou non dépassés s'entendent, dans tous les cas (y compris en cas d'option pour la détermination du résultat en fonction des créances acquises en application de l'[article 93 A du CGI](#) ou l'année de la cession d'activité ou de décès), de toutes les recettes non commerciales, principales ou accessoires, effectivement encaissées au cours de l'année d'imposition ou dont le contribuable a eu la libre disposition dans le cadre de son activité.

160

Il n'y a pas lieu de tenir compte de l'année au cours de laquelle les opérations ont été réalisées ou du mode de perception des recettes.

170

Ces seuils doivent s'apprécier hors TVA, que les titulaires de bénéfices non commerciaux soient ou non redevables de la TVA.

180

Pour plus de précisions, sur la nature et les modalités de prises en compte de ces recettes (y compris dans les hypothèses de pluralités d'activités), il convient de se reporter à [BOI-BNC-DECLA-20-10](#).

b. Recettes exclues.

190

Il s'agit des recettes indiquées au [BOI-BNC-DECLA-20-10](#).

200

A ce titre, les précisions suivantes peuvent être apportées :

- les commissions ou ristournes accordées par le contribuable à ses clients ne peuvent pas, en toute hypothèse, être déduites des recettes ;

- les rétrocessions qui apparaissent abusives et qui sont destinées, en fait, uniquement à faire échec à l'application du régime de la déclaration contrôlée (tel que des rétrocessions d'honoraires qui sont, en réalité, la contrepartie d'une cession de clientèle) ne doivent pas être prises en compte.

210

En tout état de cause, les honoraires rétrocédés doivent entrer en ligne de compte pour la détermination des recettes des bénéficiaires de la rétrocession.

Exemple : Par hypothèse, le seuil du régime micro-BNC (seuil inférieur) est de 32 900 €. Un contribuable X a encaissé 35 000 € HT d'honoraires au cours de l'année N.

Il en a rétrocédé 6 000 € HT à un confrère Y, lequel a, par ailleurs, encaissé des recettes non commerciales d'un montant de 30 000 € HT au cours de la même année.

X relève de plein droit du régime micro-BNC (35 000 € HT - 6 000 € HT = 29 000 € HT) alors que Y sera obligatoirement assujéti à l'impôt selon le régime de la déclaration contrôlée (30 000 € HT + 6 000 € HT = 36 000 € HT).

2. Modalités particulières d'application

220

Des modalités particulières de détermination du régime d'imposition applicable existent :

- en cas de création ou de de cessation d'activité en cours d'année ([BOI-BNC-DECLA-20-10 au III-A § 132 et suivants](#))

- en cas de pluralités d'activités ([BOI-BNC-DECLA-20-10 au III-B § 140 et suivants](#))

230

En ce qui concerne les personnes rémunérées uniquement par des commissions (représentants de commerce, agents d'assurance, etc.), le montant des recettes à prendre en considération pour l'application du régime de la déclaration contrôlée s'entend du montant brut total des commissions et non de la totalité des sommes reçues des clients.

II. Contribuables exerçant à titre individuel et sous le couvert de sociétés ou de groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés

A. Règles générales

1. Principes

240

Le troisième alinéa du 1 de l'[article 102 ter du CGI](#) dispose que, pour l'appréciation des seuils fixés par le 2° du I de l'[article 293 B du CGI](#), qui détermine le champ d'application respectif des différents

régimes d'imposition, il est tenu compte non seulement des recettes réalisées à titre personnel par les contribuables, mais aussi de celles qui leur reviennent à proportion de leurs droits dans des sociétés ou groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés dont ils sont membres.

250

Par ailleurs, le texte légal prévoit que le régime fiscal de ces sociétés ou groupements demeure déterminé uniquement par le montant global de leurs recettes (en toute hypothèse, ces sociétés ou groupements sont exclus du régime micro-BNC).

2. Sociétés ou groupements concernés

260

Il s'agit des sociétés ou groupements relevant du régime des sociétés de personnes, notamment les personnes morales visées à l'[article 8 du CGI](#) et à l'[article 8 ter du CGI](#), c'est-à-dire des sociétés, y compris les sociétés civiles professionnelles, ou autres personnes morales non soumises à l'impôt sur les sociétés, de plein droit ou sur option.

Remarque : Lorsqu'il s'agit de sociétés soumises, obligatoirement ou sur option, à l'impôt sur les sociétés, les sommes revenant aux associés ne constituent pas des bénéfices non commerciaux.

270

Sont également visés :

- les groupements d'intérêt économique, dont le régime est défini à l'[article 239 quater-I du CGI](#) ;
- les sociétés de fait dont les bénéficiaires sont imposés selon les règles prévues pour les sociétés en participation ([CGI, art. 238 bis L](#) et [CGI, art. 238 bis M](#)).

280

Pour la liste de ces sociétés, se reporter à [BOI-BIC-CHAMP-70-20-10-10](#).

3. Cas particulier des cabinets de groupe

290

Les cabinets de groupe, qui n'ont aucune existence juridique, n'ont souvent d'autre objet que de permettre aux participants de réduire le montant de leurs dépenses par le biais d'une utilisation en commun du matériel et des locaux professionnels. Les membres des cabinets de groupe fonctionnant dans de telles conditions sont fiscalement considérés comme exerçant leur profession à titre individuel.

300

Mais, dans d'autres cas, les cabinets de groupe peuvent être considérés comme de véritables sociétés de fait.

310

Il en est ainsi, en principe, lorsque le contrat de groupe ou d'association prévoit la répartition entre les membres, selon des règles déterminées au contrat, des recettes réalisées par ceux-ci dans le cadre de l'association. Dans cette hypothèse, en effet, les intéressés ne perçoivent plus seulement des rémunérations constituant la contrepartie effective de leur propre activité, mais une part du produit

d'une exploitation commune.

320

Toutefois, lorsque le contrat prévoit une simple égalisation des recettes portant sur une très faible proportion des honoraires, il y a lieu d'admettre qu'il n'est pas constitutif d'une société de fait. À titre de règle pratique, cette condition est considérée comme remplie lorsque la clause d'égalisation porte sur une fraction n'excédant pas 10 % des honoraires perçus par chacun des membres du groupe ou de l'association.

Remarque : Toutefois, la limite de 10 % peut être appréciée en fonction des recettes totales du cabinet ou de l'association, lorsque celui-ci comprend, parmi ses membres, un jeune praticien nouvellement diplômé, dont l'admission, au sein du groupe, constitue la première installation. Cette faculté ne peut, en tout état de cause, être utilisée qu'en ce qui concerne l'année d'admission de ce nouveau membre et l'année suivante.

330

L'application de cette mesure de tempérament appelle, en outre, les précisions suivantes :

- la clause d'égalisation partielle des recettes - plafonnée comme il est dit ci-dessus - doit être expressément prévue dans le contrat écrit de groupe ou d'association ;
- pour apprécier la limite - au niveau de chaque membre du groupe - il y a lieu de tenir compte des honoraires effectivement perçus par chaque praticien, après application de la clause d'égalisation des recettes ;
- afin de contrôler l'application de cette disposition, chacun des membres de l'association doit joindre à sa déclaration n° 2035-SD (CERFA n° 11176), disponible sur le site www.impots.gouv.fr, une note indiquant les modalités de cette répartition.

4. Convention d'exercice conjoint entre membres d'une profession médicale ou paramédicale

340

Les organisations syndicales et certaines professions médicales ou paramédicales, en accord avec leur Conseil national de l'Ordre, ont mis au point un texte de « convention d'exercice conjoint ».

350

Dans ce cas, les seuils visés par le 2° du I de l'article 293 B du CGI doivent être appréciés par rapport à l'ensemble des recettes réalisées par le groupement (cf. I-B-2 § 220 et suivants).

5. Exercice d'une profession libérale entre époux

360

En principe, il y a lieu de considérer qu'il existe une société de fait entre époux lorsqu'il est établi que chacun d'eux participe à la direction et au contrôle de l'affaire ainsi qu'aux bénéfices et aux pertes de l'entreprise.

370

Toutefois, lorsque l'activité est exercée de manière réellement autonome et notamment lorsque chaque époux exploite une clientèle distincte et reste, en définitive, seul maître de son entreprise, les conditions auxquelles est subordonnée l'existence d'une société de fait ne sont pas remplies. À cet

égard, le fait que les époux détiennent les immobilisations en commun (locaux notamment) et ne pratiquent pas une comptabilisation séparée des dépenses communes (notamment le chauffage, l'éclairage, le personnel commun) n'est pas de nature à établir l'existence d'une société de fait. Ces dépenses communes peuvent d'ailleurs être ventilées en fonction des recettes encaissées par chacun des époux.

Il en résulte les conséquences suivantes :

380

- s'il n'y a pas société de fait entre les époux, les seuils sont alors appréciés en fonction des recettes réalisées personnellement par chacun d'eux (cf. [I-B-2 § 220 et suivants](#)).

390

- dans le cas contraire, les seuils sont appréciés en fonction des recettes globales de la société de fait constituée par les époux (cf. [I-B-2 § 220 et suivants](#)).

B. Modalités d'application

1. Situation des sociétés ou groupements

400

Aux termes de l'[article 102 ter du CGI](#), le régime d'imposition applicable aux sociétés et groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés est déterminé uniquement par le montant global de leurs recettes.

410

En application de l'[article 103 du CGI](#), le régime micro-BNC ne leur est pas applicable, à l'exception des sociétés à responsabilité limitée dont l'associé unique est une personne physique dirigeant cette société (CGI, art. 103).

L'éligibilité des EURL au régime micro-BNC s'applique à compter de l'imposition des revenus de l'année 2016 (article 103 du CGI, modifié par l'[article 124 de la loi n°2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique](#)).

420

En cas de la non-application du régime micro-BNC, les bénéficiaires sont, quel que soit le montant des recettes réalisées par la société ou le groupement, déterminés obligatoirement selon le régime de la déclaration contrôlée.

430

Bien entendu, la société ou le groupement est tenu de produire la déclaration n° [2035-SD](#) (CERFA n° 11176) disponible sur le site www.impots.gouv.fr et de remplir les obligations comptables incombant aux titulaires de BNC relevant du régime de la déclaration contrôlée.

2. Situation des membres de la société ou du groupement

440

Conformément aux dispositions de l'article 8 du CGI et de l'article 8 ter du CGI ainsi qu'à celles de l'article 239 quater, I du CGI, chacun des membres de la société ou du groupement est personnellement imposé pour la part lui revenant dans les bénéfices de la société ou du groupement.

450

Ces bénéfices sont, en principe, taxés dans les conditions définies au **II-B-1 § 400 et suivants**.

460

Toutefois, lorsque l'associé ou le membre du groupement exerce, par ailleurs, à titre personnel, une activité libérale, il convient de tenir compte, en principe (sur la non application de cette règle aux associés des sociétés civiles de moyens, il convient de se reporter au [BOI-BNC-SECT-70-20](#)), non seulement des recettes réalisées par celui-ci à titre personnel, mais aussi de la part qui lui revient dans celles de la société ou du groupement pour déterminer le régime d'imposition auquel l'intéressé doit être soumis.

Exemple : On suppose que les seuils d'application du régime de la déclaration contrôlée sont de 32 900 € (seuil inférieur) et 34 900 € (seuil supérieur) au titre de l'année N.

La société X est détenue par trois associés A, B et C à hauteur respectivement de 40 %, 30 % et 30 %.

Les recettes de la société X se sont élevées au titre de l'année N à 25 000 € HT.

Les recettes réalisées personnellement par les trois associés s'élèvent en N à 25 000 € HT (A), 20 000 HT (B) et 15 000 € HT (C).

La société, ayant plus d'un associé, est obligatoirement soumise au régime de la déclaration contrôlée.

Quant aux associés, compte tenu des modalités d'application du régime micro-BNC présentées au [BOI-BNC-DECLA-10-20](#), leur situation est réglée comme suit :

- les recettes globales de l'associé A s'élèvent au titre de N à : 25 000 € HT + (25 000 HT x 40 %) = 35 000 € HT.

Elles excèdent ainsi le seuil supérieur du régime micro-BNC au titre de l'année civile précédente (N). Il est donc obligatoirement placé sous le régime de la déclaration contrôlée au titre de l'année N+1, tant pour son activité personnelle que pour celle qu'il exerce sous le couvert de la société.

- les recettes globales des autres associés s'établissent ainsi :

pour B : 20 000 € HT + (25 000 € HT x 30 %) = 27 500 € HT ;

pour C : 15 000 HT + (25 000 HT x 30 %) = 22 500 € HT ;

Les recettes perçues respectent ainsi le seuil inférieur du régime micro-BNC au titre de l'année civile précédente (N). Par conséquent, ces deux associés peuvent bénéficier du régime micro-BNC au titre de l'année N+1 pour l'activité qu'ils exercent à titre individuel.

Bien entendu, la part leur revenant dans le bénéfice de la société reste déterminée et imposée selon le régime de la déclaration contrôlée.

3. Recettes sociales à prendre en considération

470

Il convient de retenir, dans tous les cas (y compris en cas d'option pour la détermination du résultat en fonction des créances acquises ([article 93 A du CGI](#)), ou l'année de la cession d'activité ou de décès), toutes les recettes effectivement encaissées par la société ou le groupement au cours de l'année d'imposition, à l'exception :

- des recettes provenant de la cession d'éléments d'actif affectés à la réalisation de l'objet social ;
- des honoraires rétrocédés par la société.