

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BNC-BASE-20-10-20-20130930

Date de publication : 30/09/2013

Date de fin de publication : 01/07/2020

BNC - Base d'imposition - Dérogations au principe des recettes encaissées

Positionnement du document dans le plan :

BNC - Bénéfices non commerciaux

Base d'imposition

Titre 2 : Recettes

Chapitre 1 : Principes de comptabilisation des recettes

Section 2 : Dérogations au principe des recettes encaissées

Sommaire :

I. Détermination du bénéfice en tenant compte des créances acquises

A. Option du contribuable

1. Conditions de l'option

a. Titulaires de bénéfices non commerciaux soumis au régime de la déclaration contrôlée

b. Conditions de délai et de forme de l'option et de sa dénonciation

1° Option

2° Dénonciation de l'option

c. Cas des sociétés de personnes exerçant une activité non commerciale

2. Effets de l'option

a. Définition des créances acquises

b. Définition des dépenses engagées

c. L'exercice de l'option a seulement pour effet de modifier les règles de rattachement des recettes imposables (et des dépenses déductibles)

3. Corrections consécutives au changement de mode de prise en compte des recettes (et des dépenses)

a. Corrections consécutives à l'exercice de l'option

1° Encaissements ou paiements correspondant à des créances acquises ou à des dépenses engagées antérieurement à l'année de l'option

2° Avances, acomptes ou provisions encaissés ou acomptes sur dépenses payés antérieurement à l'année de l'option et correspondant à des créances acquises ou à des dépenses engagées ultérieurement

b. Corrections consécutives à la dénonciation de l'option

1° Paiements ou encaissements correspondant à des dépenses engagées ou à des créances acquises au cours de la période d'application de l'article 93 A du CGI

2° Avances, acomptes ou provisions encaissés et acomptes sur dépenses payés au cours de la période d'application de l'article 93 A du CGI et correspondant à des créances acquises ou à des dépenses engagées ultérieurement

4. Obligations déclaratives

B. En cas de cessation d'activité ou décès

C. En cas de changement de mode d'exercice d'une profession libérale

II. Détermination du bénéfice en fonction d'une moyenne des recettes et des dépenses

I. Détermination du bénéfice en tenant compte des créances acquises

A. Option du contribuable

1

Conformément aux dispositions de l'[article 93 du code général des impôts \(CGI\)](#), le bénéfice non commercial à retenir dans les bases de l'impôt sur le revenu est normalement constitué par l'excédent des recettes totales encaissées au cours de l'année d'imposition sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession et effectivement acquittées au cours de cette même année.

Toutefois, il est admis que, sur demande des intéressés, le bénéfice imposable soit déterminé en tenant compte des créances acquises et des dépenses engagées au cours de l'année d'imposition.

Cette dérogation, qui résultait auparavant d'une simple tolérance administrative, est expressément prévue par la loi ([CGI, art. 93 A](#)).

Les modalités d'application de cette mesure sont précisées à l'[article 41-0 bis A de l'annexe III au CGI](#), l'[article 41-0 bis B de l'annexe III au CGI](#) et l'[article 41-0 bis C de l'annexe III au CGI](#).

1. Conditions de l'option

a. Titulaires de bénéfices non commerciaux soumis au régime de la déclaration contrôlée

10

La possibilité d'exercer l'option pour la détermination des bénéfices non commerciaux en fonction des créances acquises (et des dépenses engagées) est réservée aux contribuables soumis au régime de la déclaration contrôlée.

Il s'agit notamment :

- des titulaires de bénéfices non commerciaux dont le montant annuel des recettes est supérieur à 32 100 € (cette limite s'apprécie HT) ;
- des officiers publics et ministériels, quel que soit le montant de leurs recettes annuelles ;
- des contribuables qui optent pour un régime réel de TVA pour l'imposition de leur chiffre d'affaires ;
- des contribuables qui sont exclus du régime de la franchise en base de TVA prévu à l'[article 293 B du CGI](#) ;
- des contribuables susceptibles de bénéficier de la franchise en base de TVA prévu à l'[article 293 B du CGI](#) mais qui ont opté pour le paiement de la TVA dans les conditions prévues à l'[article 293 F du CGI](#) ;

- des 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 ;
- des contribuables qui ont expressément opté pour le régime de la déclaration contrôlée.

b. Conditions de délai et de forme de l'option et de sa dénonciation

1° Option

20

L'option doit être exercée avant le 1^{er} février de la première année au titre de laquelle le bénéfice est déterminé en fonction des créances acquises (et des dépenses engagées) en application des dispositions de l'[article 93 A du CGI](#).

30

Par ailleurs, les contribuables qui entendent se placer sous le régime des créances acquises et des dépenses engagées dès le début de leur activité, peuvent exercer l'option pour ce régime jusqu'à la date limite prévue pour le dépôt de la déclaration de bénéfice de leur première année d'activité.

40

Cette demande, établie sur papier libre, doit parvenir en simple exemplaire au service des impôts dont dépend le lieu d'exercice de la profession ou le principal établissement du demandeur ([CGI, ann. III, art. 41-0 bis A, I](#)).

50

L'option est ensuite renouvelée par tacite reconduction ; elle produit ses effets tant qu'elle n'a pas été expressément dénoncée.

2° Dénonciation de l'option

60

Les contribuables qui entendent renoncer au bénéfice des dispositions de l'[article 93 A du CGI](#) doivent en faire la demande avant le 1^{er} février de l'année au titre de laquelle le bénéfice est déterminé en fonction des recettes encaissées (et des dépenses payées) conformément aux dispositions de l'[article 93 du CGI](#). Elle est établie et adressée au service des impôts, selon des modalités identiques à celles décrites pour l'option ([CGI, ann. III, art. 41-0 bis A, II](#)).

70

Pour les contribuables qui ont choisi de déterminer le bénéfice de leur première année d'activité selon le régime des créances acquises et des dépenses engagées et qui souhaitent renoncer à l'application de ce régime pour l'imposition du bénéfice de leur seconde année d'activité, il est admis que le délai de dénonciation de leur option soit reporté jusqu'à la date limite de dépôt de la déclaration du bénéfice de la première année d'activité.

Il s'ensuit que, dans cette situation, l'option pour le régime des créances acquises et des dépenses engagées pour l'imposition du bénéfice de la première année d'activité et la renonciation à ce régime pour l'imposition du bénéfice de la deuxième année d'activité peuvent être exercées, en même temps, au plus tard lors du dépôt de la déclaration du bénéfice de la première année d'activité.

c. Cas des sociétés de personnes exerçant une activité non commerciale

80

En application des dispositions de l'[article 60 du CGI](#), le bénéfice social des sociétés mentionnées à l'[article 8 du CGI](#) et à l'[article 8 ter du CGI](#) doit être déterminé, dans tous les cas, dans les conditions prévues pour les exploitants individuels.

90

Ainsi, les sociétés considérées qui sont soumises au régime de la déclaration contrôlée peuvent opter pour la détermination de leur bénéfice non commercial en fonction des créances acquises et des dépenses engagées dans les conditions prévues à l'[article 93 A du CGI](#).

Remarque : Les sociétés de personnes exerçant une activité commerciale sont, en toute hypothèse, exclues du régime déclaratif spécial ([CGI, art.103](#)).

100

Cette option doit être formulée par la société, par l'intermédiaire du gérant ou de l'un des gérants, si les statuts en ont prévu la désignation, ou de l'un des associés dans le cas contraire. L'option produit ses effets pour tous les associés.

2. Effets de l'option

110

L'exercice de l'option prévue à l'[article 93 A du CGI](#) permet uniquement de substituer la tenue d'une comptabilité d'engagement à la tenue d'une comptabilité de caisse mais n'a pas pour effet d'étendre aux titulaires de bénéfices non commerciaux toutes les conséquences de la tenue d'une comptabilité commerciale.

a. Définition des créances acquises

120

Il convient de se reporter sur ce point au [I-A § 1 à 50 du BOI-BIC-BASE-20-10](#), sous réserve des précisions suivantes.

130

Les créances acquises qui doivent être rattachées au résultat imposable déterminé en application de l'[article 93 A du CGI](#) s'entendent de celles qui sont certaines dans leur principe et déterminées dans leur montant. Pour l'application de ces dispositions et par analogie avec les règles fixées par le 2 bis de l'[article 38 du CGI](#), il convient de considérer que 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.

140

S'agissant des prestations continues et des prestations discontinues à échéances successives échelonnées sur plusieurs exercices, les produits correspondants doivent être pris en compte au fur et à mesure de l'exécution de ces prestations.

150

La notion d'échéances successives a trait au seul fractionnement des prestations dans le temps et non aux modalités de paiement du prix convenu.

Exemple : Les opérations réalisées par les entreprises d'expertise comptable telles que, notamment, celles consistant en la tenue ou la surveillance de la comptabilité et en l'établissement des comptes annuels et des autres éléments de déclaration fiscale ou sociale, constituent des prestations discontinues à échéances successives échelonnées sur plusieurs exercices.

160

Lorsque le titulaire de bénéfices non commerciaux réalise dans le cadre de son activité des opérations de vente de biens, les produits correspondants doivent être considérés comme acquis l'année au cours de laquelle leur livraison est intervenue.

170

Le résultat imposable comprend, en conséquence :

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

b. Définition des dépenses engagées

180

Une dépense est considérée comme engagée lorsqu'elle présente le caractère d'une dette certaine dans son principe et dans son montant, ce qui implique que la créance correspondante soit considérée comme acquise par l'autre contractant. Pour plus de précisions, se reporter au [BOI-BNC-BASE-40-60](#).

c. L'exercice de l'option a seulement pour effet de modifier les règles de rattachement des recettes imposables (et des dépenses déductibles)

190

D'une manière générale, l'exercice de l'option prévue à l'[article 93 A du CGI](#) a seulement pour effet de déroger aux règles de rattachement des recettes imposables et des dépenses déductibles applicables aux bénéfices non commerciaux et n'a donc pas d'autre incidence sur la détermination du bénéfice imposable.

200

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 et n'affecte pas la définition du patrimoine professionnel des titulaires de bénéfices non commerciaux ;
- 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 ;

- lorsque l'option est exercée, une dépense considérée comme engagée n'est déductible des bénéfices non commerciaux que si elle est nécessitée par l'exercice de la profession. Sur la notion de dépenses nécessitées par l'exercice de la profession, il convient de se reporter au [BOI-BNC-BASE-40-60](#) ;

- aucune provision pour risques ou charges ne peut être constituée en franchise d'impôt. En revanche, les provisions pour dépréciation des créances douteuses ou litigieuses régulièrement constatées ainsi que les pertes correspondant à des créances devenues irrécouvrables sont déductibles du résultat imposable dès lors que ces charges sont par nature inhérentes au mode de comptabilisation des recettes d'après les créances acquises.

210

Sur la déduction des provisions pour dépréciation des créances et leur réintégration au bénéfice imposable lorsqu'elles deviennent sans objet ainsi que sur la prise en compte des pertes sur créances irrécouvrables, il convient de se reporter au [BOI-BIC-PROV-40-20](#).

3. Corrections consécutives au changement de mode de prise en compte des recettes (et des dépenses)

220

Le contribuable doit effectuer, s'il y a lieu, certaines corrections extra-comptables lors du changement de mode de détermination de son bénéfice résultant soit de l'exercice de l'option prévue à l'[article 93 A du CGI](#), soit de la dénonciation de cette option.

Ces rectifications ont pour objet d'éviter l'absence de prise en compte ou la double prise en compte de produits ou de charges.

a. Corrections consécutives à l'exercice de l'option

1° Encaissements ou paiements correspondant à des créances acquises ou à des dépenses engagées antérieurement à l'année de l'option

230

La première année au titre de laquelle le bénéfice est déterminé conformément aux dispositions de l'[article 93 A du CGI](#) et, le cas échéant, les années suivantes tant que l'option n'a pas été dénoncée, le bénéfice à retenir dans les bases de l'impôt, qui comprend l'excédent des créances acquises sur les dépenses engagées au cours de l'année d'imposition, est :

- augmenté des recettes encaissées au cours de la même année et qui correspondent à des créances acquises au cours d'une année antérieure à celle de l'option et au titre de laquelle le bénéfice était déterminé en application de l'[article 93 du CGI](#) ;

- et diminué du montant des dépenses payées au cours de l'année considérée et qui correspondent à des dépenses engagées au cours d'une année antérieure à celle de l'option et au titre de laquelle le bénéfice était déterminé en application de l'[article 93 du CGI](#).

2° Avances, acomptes ou provisions encaissés ou acomptes sur dépenses payés antérieurement à l'année de l'option et correspondant à des créances acquises ou à des dépenses engagées ultérieurement

(240)

250

Les avances, acomptes ou provisions encaissés au cours d'une année antérieure à l'application de l'[article 93 A du CGI](#) et au titre de laquelle le bénéfice était déterminé en application de l'[article 93 du CGI](#) sont, lorsque l'achèvement des prestations concernées ou la livraison des biens intervient au cours d'une année au titre de laquelle le bénéfice est déterminé en application de l'article 93 A du CGI, déduits du produit de la prestation ou de la vente pour la détermination du résultat auquel ce produit doit être rattaché conformément aux principes définis au [I-A-2-a § 120 à 170](#).

260

Les acomptes sur dépenses acquittés au cours d'une année antérieure à l'application de l'[article 93 A du CGI](#) et au titre de laquelle le bénéfice était déterminé en application de l'[article 93 du CGI](#) sont, lorsque les charges correspondantes acquièrent le caractère de dépense engagée au cours d'une année au titre de laquelle le bénéfice est déterminé en application de l'article 93 A du CGI, déduits des dépenses de cette dernière année.

270

Exemple : Un contribuable qui au titre de l'année N tient une comptabilité de caisse conformément aux règles de droit commun opte pour le régime des créances acquises au titre de l'année N+1.

Prise en compte des produits :

- créance acquise au titre de l'année N et payée en N+1 : la recette correspondante doit être rattachée à l'année N+1 ;
- acompte encaissé en N au titre d'une créance acquise en N+1 : la recette correspondante doit être rattachée à l'année N+1 sous déduction de l'acompte encaissé en N.

Prise en compte des dépenses :

- dépense engagée en N et réglée en N+1 : la dépense est prise en compte pour la détermination du résultat en N+1 ;
- acompte réglé en N sur une dépense engagée en N+1 : la dépense est prise en compte pour la détermination du résultat en N+1 sous déduction de l'acompte réglé en N.

b. Corrections consécutives à la dénonciation de l'option

1° Paiements ou encaissements correspondant à des dépenses engagées ou à des créances acquises au cours de la période d'application de l'article 93 A du CGI

280

La première année au titre de laquelle le contribuable renonce à l'option pour la détermination des bénéfices non commerciaux en fonction des créances acquises et des dépenses engagées et, le cas échéant, les années suivantes, le bénéfice qui est déterminé conformément aux dispositions de l'[article 93 du CGI](#) est :

- augmenté du montant des dépenses payées au cours des mêmes années et qui correspondent à des dépenses engagées au cours d'une année antérieure à celle de la renonciation à l'option et au titre de laquelle le bénéfice était déterminé en application de l'[article 93 A du CGI](#) ;

- et diminué du montant des recettes encaissées au cours des années considérées et qui correspondent à des créances acquises au cours d'une année antérieure à celle de la renonciation à l'option et au titre de laquelle le bénéfice était déterminé en application de l'article 93 A du CGI.

2° Avances, acomptes ou provisions encaissés et acomptes sur dépenses payés au cours de la période d'application de l'article 93 A du CGI et correspondant à des créances acquises ou à des dépenses engagées ultérieurement

290

Les avances, acomptes ou provisions encaissés pendant la période d'application de l'article 93 A du CGI et qui ne correspondaient pas l'année de leur encaissement à des créances acquises sont, lorsque l'achèvement des prestations concernées n'est pas encore intervenu à la fin de la dernière année couverte par l'option, ajoutés au montant des recettes encaissées au cours de l'année au titre de laquelle la renonciation à l'option prend effet.

300

Les acomptes sur dépenses acquittés pendant la période d'application de l'article 93 A du CGI et qui correspondent à des dépenses qui n'ont pas encore, à la fin de la dernière année couverte par l'option, acquis le caractère de dépense engagée sont ajoutés au montant des dépenses payées au cours de l'année au titre de laquelle la renonciation à l'option prend effet.

310

Exemple : Un contribuable renonce en N+1 à l'option pour la prise en compte des créances acquises et des dépenses engagées.

Prise en compte des produits :

- créance acquise au titre de l'année N et payée en N+1 : la recette correspondante qui a été rattachée à l'année N doit être extournée du montant des recettes encaissées en N+1 ;
- acompte encaissé en N au titre d'une créance acquise en N+1, le solde étant encaissé en N+2 ; l'acompte encaissé en N est imposable au titre de N+1 ; le solde encaissé en N+2 est imposable au titre de N+2.

Prise en compte des dépenses :

- dépense engagée en N et réglée en N+1 : la dépense correspondante qui a été déjà déduite au titre de N doit être réintégrée au résultat de N+1 ;
- acompte réglé en N sur une dépense engagée en N+1 et dont le solde est payé en N+2 : l'acompte réglé en N est déductible du résultat de N+1 ; le solde payé en N+2 est déductible du résultat de N+2.

4. Obligations déclaratives

320

L'option prévue par l'article 93 A du CGI fait naître des obligations spécifiques qui sont détaillées au II-D § 230 à 265 du BOI-BNC-DECLA-10-30.

(330 à 390)

B. En cas de cessation d'activité ou décès

400

Sauf application de l'[article 202 quater du CGI](#), en cas de cessation de l'activité ou de décès du contribuable, les bénéfices taxables sont déterminés, en tenant compte des créances acquises et non encore recouvrées ([CGI, art. 202](#) ; [BOI-BNC-CESS-10-20](#)).

C. En cas de changement de mode d'exercice d'une profession libérale

410

Par dérogation aux dispositions de l'[article 202 du CGI](#), lorsqu'un contribuable imposable dans les conditions prévues au 1 de cet article devient, pour exercer sa profession, associé d'une société mentionnée à l'[article 8 du CGI](#) et à l'[article 8 ter du CGI](#) ou d'une société d'exercice libéral mentionnée à l'[article 2 de la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990](#) relative à l'exercice sous forme de sociétés des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire et dont le titre est protégé, le bénéfice imposable peut être déterminé en faisant abstraction des créances acquises au sens des dispositions des 2 et 2 bis de l'[article 38 du CGI](#) et des dépenses engagées, au titre des trois mois qui précèdent la réalisation de l'événement qui entraîne l'application de l'article 202 du CGI, et qui n'ont pas été encore recouvrées ou payées au cours de cette période, à condition qu'elles soient inscrites au bilan de cette société.

420

Ces dispositions sont également applicables, dans les mêmes conditions, en cas d'opérations visées au I de l'[article 151 octies A du CGI](#).

II. Détermination du bénéfice en fonction d'une moyenne des recettes et des dépenses

430

Les bénéfices provenant de la production littéraire, scientifique ou artistique ou provenant de la pratique d'un sport peuvent être déterminés selon un régime particulier ([CGI, art. 100 bis](#) ; [BOI-BNC-SECT-20-20](#)).