RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IR-BASE-10-10-20-12/05/2021

Date de publication : 12/05/2021

IR - Base d'imposition - Détermination du revenu brut global - Détermination du revenu net catégoriel - Majoration

Positionnement du document dans le plan :

IR - Impôt sur le revenu
Base d'imposition
Titre 1 : Détermination du revenu brut global
Chapitre 1 : Détermination du revenu net catégoriel
Section 2 : Majoration

Sommaire :

I. Revenus de capitaux mobiliers
II. Revenus d'activité non salariée professionnelle et non professionnelle
A. Majoration du résultat des exploitants BIC, BNC ou BA soumis à un régime réel d'imposition qui ne sont pas adhérents d'un centre de gestion agréé, association agréée ou organisme mixte de gestion agréé
B. Dispense de majoration
1. Pour l'exercice au cours duquel intervient la signature de la première lettre de mission avec un professionnel de l'expertise comptable
2. Cas du changement de professionnel de l'expertise comptable par le client ou adhérent en cours d'exercice
3. Cas de la résiliation par le client ou adhérent de la lettre de mission pour adhérer à un centre de gestion agréé, à une association agréée ou à un organisme mixte de gestion agréé
4. Cas de la démission d'un centre de gestion agréé, d'une association agréée ou d'un organisme mixte de gestion agréé pour signer une lettre de mission avec un professionnel de l'expertise comptable
5. Cas de la résiliation ou du non-renouvellement de la convention du professionnel de l'expertise comptable par le commissaire du gouvernement
6. Cas particulier de la nomination d'un administrateur provisoire ne satisfaisant pas aux conditions de l'article 1649 quater L du CGI

1

Pour tenir compte, depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, de l'intégration de l'abattement de 20 % dans le barème de l'impôt, certains revenus qui n'entraient pas dans le champ d'application de cet abattement sont, en application du 7 de l'article 158 du code général des impôts (CGI), multipliés par un coefficient pour le calcul de l'impôt sur le revenu.

Jusqu'à l'imposition des revenus 2005, un abattement de 20 % était pratiqué sur :

- les revenus d'activités indépendantes commerciales, artisanales, libérales ou agricoles lorsque leurs titulaires sont adhérents à un centre ou une association de gestion agréés au sens de l'article 1649 quater C du CGI à l'article 1649 quater E bis du CGI, de l'article 1649 quater F du CGI, de l'article 1649 quater G du CGI et de l'article 1649 quater H du CGI ;

- les traitements et salaires, les pensions, les rentes viagères à titre gratuit et les rémunérations des gérants et associés de sociétés visées à l'article 62 du CGI.

(10)

20

Des mesures de correction ont été rendues nécessaires pour assurer la neutralité de l'intégration de l'abattement de 20 % dans le barème de l'impôt sur le revenu dans trois situations :

- lorsque les revenus ne bénéficiaient pas de l'abattement de 20 % ;

- lorsqu'une pension alimentaire avait été fixée par le juge en tenant compte de l'application de l'abattement de 20 % ;

- lorsque la majoration du revenu fiscal de référence (ou du revenu brut global ou net imposable) entraînait des effets mécaniques sur l'application de certaines dispositions fiscales.

Ces mesures de correction ont pris la forme d'une baisse ou d'une suppression des abattements sur certains revenus (revenus fonciers, revenus de capitaux mobiliers, revenus d'activité non salariée pour les exploitations soumises à un régime micro ou spécial BNC) ou d'une majoration.

Il en est ainsi pour :

- certains revenus de capitaux mobiliers ;

- des revenus d'activité non-salariée professionnelle et non professionnelle ;

- les pensions alimentaires versées en vertu d'une décision de justice devenue définitive avant le 1er janvier 2006.

30

En revanche, les déficits, qui sont exclusivement des mesures d'assiette de l'impôt, ne constituent pas des revenus passibles de l'impôt sur le revenu au sens du I de l'article 156 du CGI. Ils ne font donc pas l'objet d'une majoration.

I. Revenus de capitaux mobiliers

40

Sont imposés sur 125 % de leur montant :

- les rémunérations et avantages occultes mentionnés au c de l'article 111 du CGI ;

- la fraction des rémunérations ne correspondant pas à un travail effectif ou considérée comme excessive et qui n'est pas déductible des bénéfices, mentionnée au d de l'article 111 du CGI ;

- les dépenses et charges de caractère somptuaire, mentionnées au e de l'article 111 du CGI ;

- les revenus ou bénéfices imposés dans les conditions prévues à l'article 123 bis du CGI ;

- les revenus mentionnés à l'article 109 du CGI et réputés distribués à la suite d'une rectification des résultats de la société distributrice.

II. Revenus d'activité non salariée professionnelle et non professionnelle

50

Pour les exploitations soumises à un régime réel d'imposition qui ne sont pas adhérentes d'un centre de gestion agréé, d'une association agréée ou d'un organisme mixte de gestion agréé, définis de l' article 1649 quater C du CGI à l'article 1649 quater E bis du CGI, de l'article 1649 quater F du CGI à l' article 1649 quater H du CGI et à l'article 1649 quater K ter du CGI, la mesure de correction prend la forme d'une majoration du résultat imposé à l'impôt sur le revenu (**II-A § 70 à 100**).

Toutefois, les contribuables qui font appel aux services d'un expert-comptable, d'une société d'expertise comptable ou d'une association de gestion et de comptabilité, autorisé(e) à ce titre par l'administration fiscale et ayant signé avec celle-ci une convention sont dispensés de cette majoration, en application de l'article 1649 quater L du CGI et de l'article 1649 quater M du CGI (II-C § 120 à 190).

55

La majoration du résultat prévue au 1° du 7 de l'article 158 du CGI est de 25 % jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2019.

L'article 34 de la loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021 prévoit que cette majoration est de 20 % pour l'imposition des revenus de l'année 2020, de 15 % pour l'imposition des revenus de l'année 2021, et de 10 % pour l'imposition des revenus de l'année 2022.

Elle est abrogée à compter de l'imposition des revenus de l'année 2023.

60

Cette majoration des revenus ne modifie pas les modalités déclaratives pour le contribuable concerné. Elle constitue en effet une règle particulière intégrée dans la chaîne de calcul de l'impôt sur le revenu. Par conséquent, le contribuable ne doit pas majorer de lui-même le montant de ses revenus. Il continue donc, comme auparavant, à reporter sur sa déclaration des revenus le montant se rapportant à son activité.

A. Majoration du résultat des exploitants BIC, BNC ou BA soumis à un régime réel d'imposition qui ne sont pas adhérents d'un centre de gestion agréé, association agréée ou organisme mixte de gestion agréé

70

Le montant des revenus et charges, retenu pour le calcul de l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (BIC), des bénéfices agricoles (BA) et des bénéfices non commerciaux (BNC) est majoré pour les titulaires des revenus soumis à un régime réel d'imposition et qui ne sont pas adhérents à un centre de gestion agréé, association agréée ou organisme mixte de gestion agréé définis de l'article 1649 quater C du CGI à l'article 1649 quater E bis du CGI, de l'article 1649 quater F du CGI à l'article 1649 quater H du CGI et à l'article 1649 quater K ter du CGI.

Sont par ailleurs expressément exclus de la majoration les membres d'un groupement ou d'une société mentionné de l'article 8 du CGI à l'article 8 quinquies du CGI et les conjoints exploitants agricoles de fonds séparés ou associés d'une même société ou groupement adhérent d'un centre de gestion agréé, d'une association agréée ou d'un organisme mixte de gestion agréé.

Exemple : Une société soumise aux dispositions de l'article 8 du CGI réalise un bénéfice fiscal de 200 000 € au titre de l'exercice clos le 31 décembre N. Les deux membres de cette société, dont les droits s'élèvent chacun à 50 %, ont un droit au bénéfice de 100 000 €. Ces quotes-parts ne sont pas majorées dès lors que la société a elle-même adhéré à un centre de gestion.

75

L'article 371 L de l'annexe II au CGI, l'article 371 W de l'annexe II au CGI et l'article 371 Z quaterdecies de l'annexe II au CGI disposent que l'adhérent d'un centre de gestion agréé, d'une association agréée ou d'un organisme mixte de gestion agréé ne peut prétendre à la non-majoration de ses revenus pour un exercice donné, qu'à condition qu'il ait été membre adhérent de cet organisme pendant toute la durée de l'exercice considéré.

77

Cette condition n'est toutefois pas opposée en cas de retrait ou de non-renouvellement de l'agrément pour l'imposition de l'année ou de l'exercice en cours à la date de ce retrait ou de ce non-renouvellement. En outre, elle n'est pas exigée en cas d'agrément postérieur à l'adhésion, pour l'imposition du bénéfice de l'exercice ouvert depuis moins de trois mois à la date de l'agrément.

Enfin, elle est tempérée pour les nouveaux adhérents, pour lesquels l'adhésion doit intervenir dans les cinq premiers mois de l'année ou de l'exercice considéré, ou dans les cinq mois d'une reprise d'activité après cessation.

Pour plus de précisions sur les points abordés au **II-A § 75 à 77**, il convient de se reporter au BOI-DJC-OA-20-30-10-20.

80

Les revenus et charges s'entendent de ceux qui sont retenus pour le calcul de l'impôt selon les modalités prévues à l'article 197 du CGI, c'est-à-dire en pratique le résultat de l'exploitation soumis au barème progressif de l'impôt.

Ils comprennent donc les revenus d'activité non salariée qu'ils soient professionnels ou non. En revanche, les plus-values et moins-values professionnelles à long terme n'étant pas soumises au barème de l'impôt, elles n'entrent pas dans le champ d'application de la majoration.

90

Les déficits, qui sont exclusivement des mesures d'assiette de l'impôt, ne constituent pas des revenus passibles de l'impôt sur le revenu au sens de l'article 197 du CGI. Ils ne font donc pas l'objet d'une majoration.

> **Exemple :** Deux contribuables mariés exercent tous deux une activité professionnelle BIC et ne sont pas adhérents d'un centre de gestion agréé. Pour l'imposition des revenus de l'année 2019, le contribuable A déclare au titre de son activité un bénéfice de 50 000 €, le contribuable B au titre de son activité un déficit de 10 000 €. La majoration s'applique exclusivement sur le bénéfice déclaré.
>
> Le contribuable A mentionne donc sur sa déclaration de revenus n° 2042 (CERFA n° 10330), disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr, le montant du bénéfice de 50 000 € qui fera l'objet dans la chaîne de calcul de l'impôt d'une majoration de 25 %, soit un bénéfice retenu de 62 500 € pour le calcul de l'impôt. Le contribuable B, quant à lui, mentionne son déficit qui ne fait l'objet d'aucune majoration et qui est donc retenu pour 10 000 € dans le calcul de l'impôt.

100

Le montant des revenus entrant dans la composition du revenu fiscal de référence s'entend de celui retenu pour l'établissement de l'impôt sur le revenu (CGI, art. 1417, IV-1°). Aussi, le revenu fiscal de référence doit intégrer le montant des revenus après application de la majoration.

(110)

B. Dispense de majoration

120

L'article 371 bis L de l'annexe II au CGI dispose qu'un client ou adhérent d'un professionnel de l'expertise comptable ayant signé la convention prévue à l'article 371 bis B de l'annexe II au CGI ne peut prétendre à la non-majoration de ses revenus pour un exercice donné, qu'à condition qu'il ait été lié avec ce dernier pendant toute la durée de l'exercice considéré.

L'article 151 du décret n° 2012-432 du 30 mars 2012 relatif à l'exercice de l'activité d'expertise comptable leur fait obligation de conclure avec ceux de leurs clients ou adhérents qui souhaitent bénéficier de la dispense de majoration une lettre de mission spécifique.

La lettre de mission doit donc en principe être conclue avant l'ouverture de l'exercice pour lequel l'entreprise souhaite être dispensée de majoration.

130

L'article 371 bis L de l'annexe II au CGI prévoit six exceptions au principe exposé au **II-C § 120**.

135

Le contribuable exerçant à l'étranger une activité individuelle peut bénéficier sur le revenu étranger de la non-majoration prévue au 7 de l'article 158 du CGI dès lors que les travaux prévus au II § 85 du BOI-DJC-EXPC-20-40-10 auront été réalisés par un certificateur à l'étranger, à savoir un professionnel ou organisme procurant une assistance technique permettant une meilleure connaissance des revenus non salariaux de leurs clients ou adhérents et assurant la sincérité de leurs déclarations fiscales, établi dans un autre État membre de l'Union européenne (UE) ou de l'Espace économique européen (EEE) où les revenus sont perçus, n'ayant pas d'établissement en France et ayant conclu une convention individuelle avec le directeur général des finances publiques ou son délégataire.

Ces revenus de source étrangère doivent provenir d'un État membre de l'UE ou d'un autre État partie à l'accord sur l'EEE ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

Le contribuable doit être en mesure de justifier que les diligences visées au II § 85 du BOI-DJC-EXPC-20-40-10 ont été effectuées par un certificateur à l'étranger conventionné sur ses revenus de source étrangère par un compte rendu de mission fourni par le professionnel étranger.

Le certificateur est tenu d'adresser un compte rendu de mission à son adhérent ou client dans les deux mois qui suivent la fin des opérations de contrôles et au plus tard dans les huit mois de la réception de la déclaration des revenus encaissés à l'étranger par un contribuable domicilié en France (imprimé n° 2047 [CERFA n° 11226], disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr).

Dans le même délai, le certificateur transmet une copie de ce compte rendu par voie dématérialisée à la direction générale des finances publiques (service de la gestion fiscale, sous-direction des professionnels et de l'action en recouvrement, Bureau GF-2B : bureau.gf2b@dgfip.finances.gouv.fr).

137

La convention individuelle visée au **II-C § 135** est établie selon les modalités suivantes.

La demande de conventionnement, établie en français ou en anglais, doit être faite à l'attention du directeur général des finances publiques, adressée par voie dématérialisée au Bureau GF-2B (bureau.gf2b@dgfip.finances.gouv.fr), accompagnée de justificatifs d'identité, de résidence, de moralité fiscale attestant que le demandeur est à jour de ses obligations fiscales au regard de la législation de son pays d'établissement.

Le demandeur s'engage par la convention à respecter une stricte indépendance dans l'examen des déclarations fiscales de son client ou adhérent en confiant cet examen à une personne n'ayant pas participé à la tenue de la comptabilité de ce dernier.

Dans les deux mois qui suivent la notification de la demande de conventionnement, le délégataire du directeur général des finances publiques statue sur la demande après avoir examiné la situation du demandeur.

En cas de refus, la décision est notifiée au demandeur par lettre recommandée avec demande d'avis de réception. Ce refus est motivé.

En cas d'acceptation, le délégataire du directeur général des finances publiques adresse au demandeur une convention individuelle. La convention est datée et signée par le délégataire du directeur général des finances publiques et par le certificateur à l'étranger ou une personne habilitée pour le représenter. Chacune des parties conserve un exemplaire de ce document.

Cette convention n'est ni cessible ni transmissible. Elle est conclue pour une période de trois ans. Elle est renouvelable une fois par tacite reconduction pour la même durée, sauf dénonciation par le délégataire du directeur général des finances publiques ou par le professionnel étranger trois mois au moins avant la date d'expiration de la convention en cours.

Elle peut ensuite être renouvelée pour la même durée selon la procédure initiale sur demande présentée trois mois au moins avant la date d'expiration de la convention en cours.

Le délégataire du directeur général des finances publiques statue sur la demande et informe le demandeur de sa décision dans les mêmes conditions qu'une demande initiale.

Le certificateur à l'étranger dont la convention n'est pas renouvelée en informe ses clients ou adhérents.

Le délégataire du directeur général des finances publiques peut résilier la convention s'il constate que le certificateur à l'étranger ou la société dans laquelle il exerce sa profession ont fait l'objet de manquements à l'une des obligations stipulées dans la convention individuelle.

Avant de prendre sa décision, le délégataire du directeur général des finances publiques met le certificateur à l'étranger en mesure de présenter ses observations sur les faits qui lui sont reprochés.

La décision de résiliation est notifiée au certificateur à l'étranger par lettre recommandée avec demande d'avis de réception. Cette décision est motivée.

Le certificateur à l'étranger dont la convention est caduque ou a été résiliée en application des dispositions susvisées ne peut déposer une nouvelle demande de convention qu'à l'expiration d'un délai de six mois.

1. Pour l'exercice au cours duquel intervient la signature de la première lettre de mission avec un professionnel de l'expertise comptable

140

Pour pouvoir bénéficier de la non-majoration de ses revenus au titre de cet exercice donné, le client ou adhérent du professionnel de l'expertise comptable devra signer cette première lettre de mission dans le délai de cinq mois suivant la date d'ouverture de l'exercice en question. Ainsi, ce délai de cinq mois ne s'applique qu'à condition que le client ou adhérent n'ait pas été antérieurement client ou adhérent d'une structure lui permettant de bénéficier de la non-majoration de ses revenus (organisme agréé ou professionnel de l'expertise comptable).

Si le client ou adhérent de l'expertise comptable souhaite bénéficier de la non-majoration de ses revenus au titre de l'année N et que son exercice comptable débute le 1er janvier N, la signature de la lettre de mission devra intervenir avant le 31 mai de l'année N.

Une fois le délai de cinq mois passé, le client ou adhérent ne pourra bénéficier de la non-majoration de ses revenus qu'au titre de l'exercice des revenus N+1, déclarés en N+2, par rapport à l'année N de signature de la lettre de mission.

2. Cas du changement de professionnel de l'expertise comptable par le client ou adhérent en cours d'exercice

150

Pour pouvoir bénéficier de la non-majoration de ses revenus au titre de l'exercice de changement, le client ou adhérent du professionnel de l'expertise comptable devra signer une nouvelle lettre de mission avec un autre professionnel de l'expertise comptable dans le délai maximum de trente jours suivant la résiliation de la lettre de mission précédente.

Exemple :

- année N = année de changement de professionnel de l'expertise comptable ;

- 30/06/N = date de résiliation de la lettre de mission ;

- 31/07/N = date-limite de signature d'une nouvelle lettre de mission pour pouvoir bénéficier de la non-majoration de ses revenus au titre de l'année N, déclarés en N+1.

3. Cas de la résiliation par le client ou adhérent de la lettre de mission pour adhérer à un centre de gestion agréé, à une association agréée ou à un organisme mixte de gestion agréé

160

Pour pouvoir bénéficier de la non-majoration de ses revenus au titre de l'exercice de résiliation, le client ou adhérent du professionnel de l'expertise comptable devra adhérer à un centre de gestion

agréé, à une association agréée ou à un organisme mixte de gestion agréé dans le délai maximum de trente jours suivant la résiliation de la lettre de mission avec le professionnel de l'expertise comptable.

Exemple :

- année N = année de résiliation de la lettre de mission ;

- 30/06/N = date de résiliation de la lettre de mission ;

- 31/07/N = date limite d'adhésion à un centre de gestion agréé, à une association agréée ou à un organisme mixte de gestion agréé pour pouvoir bénéficier de la non-majoration de ses revenus au titre de l'année N, déclarés en N+1.

4. Cas de la démission d'un centre de gestion agréé, d'une association agréée ou d'un organisme mixte de gestion agréé pour signer une lettre de mission avec un professionnel de l'expertise comptable

170

Pour pouvoir bénéficier de la non-majoration de ses revenus au titre de l'exercice de démission, le contribuable devra signer une lettre de mission avec un professionnel de l'expertise comptable dans le délai maximum de trente jours suivant la démission du centre de gestion agréé, de l'association agréée ou de l'organisme mixte de gestion agréé.

Exemple :

- année N = année de démission du centre de gestion agréé, de l'association agréée ou de l'organisme mixte de gestion agréé ;

- 30/06/N = date de démission du centre de gestion agréé, de l'association agréée ou de l'organisme mixte de gestion agréé ;

- 31/07/N = date limite de signature d'une lettre de mission avec un professionnel de l'expertise comptable pour pouvoir bénéficier de la non-majoration de ses revenus au titre de l'année N, déclarés en N+1.

5. Cas de la résiliation ou du non-renouvellement de la convention du professionnel de l'expertise comptable par le commissaire du gouvernement

180

Le client ou adhérent du professionnel de l'expertise comptable dont la convention est résiliée par le commissaire du gouvernement se voit dans l'obligation de changer de professionnel de l'expertise comptable ou d'adhérer à un organisme agréé pour pouvoir continuer à bénéficier de la non-majoration de ses revenus.

Il dispose de soixante jours à compter de la date de réception de la notification par son professionnel de l'expertise comptable de la résiliation de sa convention pour signer une lettre de mission avec un nouveau professionnel de l'expertise comptable ou adhérer à un organisme agréé.

Exemple :

- année N = année de résiliation de la convention ;

- 30/06/N = date de réception de la notification de la résiliation de la convention ;

- 31/08/N = date limite de signature de la lettre de mission avec le nouveau professionnel de l'expertise comptable ou date limite d'adhésion à un organisme agréé pour pouvoir bénéficier de la non-majoration de ses revenus au titre de l'année N, déclarés en N+1.

6. Cas particulier de la nomination d'un administrateur provisoire ne satisfaisant pas aux conditions de l'article 1649 quater L du CGI

190

En cas de nomination d'un administrateur provisoire, celui-ci devra disposer du régime d'autorisation et de conventionnement prévu à l'article 1649 quater L du CGI pour que les clients ou adhérents continuent à bénéficier de la non-majoration de leurs revenus.

Dans le cas contraire, les clients disposent d'un délai de soixante jours à compter de la nomination de l'administrateur provisoire pour signer une nouvelle lettre de mission avec un professionnel de l'expertise comptable ou adhérer à un organisme agréé pour pouvoir bénéficier de la non-majoration de leurs revenus au titre de cet exercice donné.

Exemple :

- année N = année de nomination de l'administrateur provisoire ;

- 30/06/N = date de nomination de l'administrateur provisoire ;

- 31/08/N = date limite de signature de la lettre de mission avec le nouveau professionnel de l'expertise comptable ou date limite d'adhésion à un organisme agréé pour pouvoir bénéficier de la non-majoration de ses revenus au titre de l'année N, déclarés en N+1.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au BOI-DJC-OA-30.