

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BNC-BASE-20-20-20220209

Date de publication : 09/02/2022

Date de fin de publication : 28/06/2023

BNC - Base d'imposition - Recettes - Nature des recettes

Positionnement du document dans le plan :

BNC - Bénéfices non commerciaux
Base d'imposition
Titre 2 : Recettes
Chapitre 2 : Nature des recettes

Sommaire :

- I. Recettes proprement dites
 - A. Les sommes perçues en rémunération de services rendus
 - B. Les intérêts
 - C. Les mouvements de fonds
 - D. Les débours
 - E. Les rétrocessions
- II. Recettes accessoires
 - A. Les subventions d'équipement
 - 1. Champ d'application
 - a. Contribuables concernés
 - 1° Nature de l'activité exercée
 - 2° Régime d'imposition du contribuable
 - b. Caractère optionnel du régime
 - 2. Cas particulier de l'aide à l'informatisation des professionnels de santé
 - B. Prestations, indemnités, aides, allocations et primes
 - 1. Prestations servies à l'occasion de la maternité
 - a. Nature des prestations visées
 - b. Régime fiscal applicable
 - 1° Allocation forfaitaire de repos maternel
 - 2° Indemnités journalières forfaitaires d'interruption d'activité et indemnités de remplacement
 - 2. Indemnités diverses
 - 3. Aide à la télé-transmission en faveur des professionnels de santé
 - 4. Aide à l'acquisition de véhicules propres
 - 5. Allocations de recherche ou bourses d'études
 - 6. Primes encaissées tardivement par les agents généraux d'assurance
 - 7. Indemnités reçues par les agents commerciaux lors de la rupture des contrats les liant à leurs mandants
 - 8. Aides versées aux entreprises touchées par les conséquences économiques, financières et sociales de la propagation de l'épidémie de covid-19 et des mesures prises pour limiter cette propagation.

C. Remboursements et dégrèvements

1. Remboursements de crédit de TVA
2. Remboursements de frais
3. Dégrèvements

D. Profits, intérêts et dividendes

1. Profits réalisés à l'occasion de la suppléance d'un confrère
2. Profits accessoires
3. Intérêts des fonds déposés par les notaires dans les établissements de crédit et les caisses du trésor
4. Dividendes d'actions faisant partie du patrimoine professionnel

E. Les recettes diverses

1. TVA comprise dans les recettes
2. Corps médical des hôpitaux
3. Cadeaux et dons en nature
4. Prix - récompenses

III. Produits financiers : intérêts de créances, dépôts, cautionnement et comptes courants se rattachant à l'exercice de la profession

Actualité liée : 09/02/2022 : BNC - Précisions sur le champ d'application de l'exonération des aides octroyées par le fonds de solidarité (loi n° 2021-953 du 19 juillet 2021 de finances rectificative pour 2021, art. 1^{er})

1

D'une manière générale, les recettes s'entendent des sommes versées à un membre d'une profession libérale en contrepartie du service qu'il rend à son client. S'ajoutent à ces sommes les recettes accessoires, notamment les intérêts de placements perçus dans le cadre de l'exercice de la profession et les remboursements de frais.

I. Recettes proprement dites

A. Les sommes perçues en rémunération de services rendus

10

*Doivent être retenus à titre de recettes imposables les honoraires, commissions, vacations, ristournes, intéressements, gratifications et autres rémunérations, quelle que soit la dénomination attribuée par les parties, ainsi que les provisions (il convient toutefois de se référer au **I-C § 40 et suivants**) et les avances sur des prestations futures (CE, décision du 24 janvier 1973, n° 81875 ; CE, décision du 29 juin 1977, n° 1606 et CE, décision du 11 juin 1980, n° 11510).*

20

En revanche, les sommes qu'un organisateur de spectacles est conduit à encaisser pour le compte des artistes participant à ses spectacles et à leur reverser, n'ont pas pour lui le caractère de recettes professionnelles (CE, décision du 28 octobre 1983, n° 30961).

B. Les intérêts

30

Les recettes comprennent également les intérêts de placements perçus dans le cadre de l'exercice de la profession et les sommes reçues à titre de remboursement de frais (indemnités kilométriques des médecins, par exemple) [CE, décision du 24 novembre 1976, n° 94105], que ces sommes soient fixées forfaitairement ou qu'elles soient égales aux frais réels. En contrepartie, les dépenses correspondantes sont comprises dans les charges déductibles pour leur montant réel, sous réserve qu'elles aient été effectivement payées.

C. Les mouvements de fonds

40

En revanche, bien qu'aux termes de l'article 93 du code général des impôts (CGI), le bénéfice imposable soit constitué par l'excédent des recettes totales sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession, il n'en résulte pas que tous les mouvements de fonds qui affectent la trésorerie d'un exploitant dans l'exercice de son activité professionnelle doivent être regardés comme des recettes ou des dépenses professionnelles.

50

Ainsi, il n'y a pas lieu de tenir compte -lorsqu'il s'agit d'apprécier le montant des honoraires- des sommes qui ne font que transiter par le cabinet sans donner lieu à un encaissement effectif, telles par exemple, les indemnités de séquestre consignées chez un avocat à l'occasion d'un litige. Mais ces sommes doivent être enregistrées à un compte spécial pour qu'elles puissent commodément être distinguées des honoraires lorsque, exceptionnellement, elles sont encaissées par le professionnel avant d'être versées à un tiers.

De même, ne constituent pas des recettes professionnelles :

- les sommes détenues par un syndic ou administrateur judiciaire à titre d'avances sur frais de procédure, alors même que l'intéressé les ferait fructifier pour son propre compte, les détournant ainsi de leur action normale (CE, décision du 29 juillet 1983, n° 28849).

D. Les débours

60

Par ailleurs, certaines sommes sont déduites directement du montant des sommes encaissées au cours de l'année ; il s'agit des débours payés pour le compte du client et des honoraires rétrocedés (pour ces derniers, I-E § 70).

Les débours s'entendent des sommes payées par le membre d'une profession libérale pour le compte de son client.

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 membre de la profession libérale. Tel est notamment le cas des droits d'enregistrement et des sommes versées aux services de la publicité foncière par les notaires pour le compte de leurs clients, des droits de plaidoirie versés par les avocats, etc.

E. Les rétrocessions

70

Constituent des rétrocessions de recettes ou d'honoraires, les sommes reversées par un membre d'une profession libérale, de sa propre initiative et dans le cadre de la mission qui lui est confiée par son client, soit à un confrère, soit à une autre personne exerçant une profession libérale complémentaire à la sienne.

Cette règle s'applique notamment aux avocats pour les honoraires rétrocédés à leurs collaborateurs non salariés.

80

Pour être admis en déduction des recettes, les honoraires rétrocédés doivent faire l'objet d'une déclaration dans les conditions prévues à l'[article 240 du CGI](#).

Conformément aux dispositions de l'article 240 du CGI, les contribuables dont les revenus sont rangés dans la catégorie des bénéficiaires des professions non commerciales et qui, à l'occasion de l'exercice de leur profession, versent à des tiers ne faisant pas partie de leur personnel salarié, des commissions, courtages, vacations, honoraires occasionnels ou non, gratifications et autres rémunérations, doivent déclarer ces sommes dans les conditions prévues à l'[article 87 du CGI](#), l'[article 87 A du CGI](#) et l'[article 89 du CGI \(III-C-1 § 280 du BOI-BIC-DECLA-30-70-20\)](#). Seules les sommes versées supérieures à 1 200 € par an pour un même bénéficiaire doivent être portées sur la déclaration.

90

Le fait de ne pas se conformer aux obligations prévues à l'article 240 du CGI entraîne l'application d'une amende égale à 50 % des sommes non déclarées conformément aux dispositions de l'[article 1736 du CGI](#).

100

L'amende n'est pas applicable, en cas de première infraction commise au cours de l'année civile en cours et des trois années précédentes, lorsque les intéressés ont réparé leur omission, soit spontanément, soit à la première demande l'administration, avant la fin de l'année au cours de laquelle la déclaration devait être souscrite.

II. Recettes accessoires

A. Les subventions d'équipement

110

Aux termes de l'[article 93 du CGI](#), le bénéfice des professions non commerciales à retenir dans les bases de l'impôt est constitué par l'excédent des recettes totales sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession. En application de ces dispositions, les subventions reçues constituent des recettes professionnelles imposables au titre de l'année de leur encaissement.

120

L'[article 42 septies du CGI](#) prévoit que les subventions d'équipement accordées par l'Union européenne, l'État, les collectivités publiques ou tout autre organisme public à raison de la création ou de l'acquisition d'immobilisations déterminées ne sont pas comprises, sur option de l'entreprise, dans les résultats de l'exercice en cours à la date de leur attribution ; dans ce cas, elles sont imposables dans les conditions définies à l'article 42 septies du CGI ([BOI-BIC-PDSTK-10-30-10-20](#)).

130

Le 8 de l'article 93 du CGI étend aux contribuables qui exercent une activité professionnelle imposable dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux et qui sont soumis au régime de la déclaration contrôlée, la possibilité de demander l'application du régime d'imposition échelonné des subventions d'équipement prévu à l'article 42 septies du CGI.

1. Champ d'application

a. Contribuables concernés

140

L'application de la mesure est réservée aux contribuables qui exercent une activité professionnelle au sens du 1 de l'article 92 du CGI et sont soumis au régime de la déclaration contrôlée (CGI, art. 93, 8).

1° Nature de l'activité exercée

150

Sont concernés par ce dispositif les contribuables qui exercent une activité libérale ou sont titulaires de charges et offices non commerciaux (I § 1 et suivants du BOI-BNC-CHAMP-10-10-10 et II-A § 80 et suivants du BOI-BNC-CHAMP-10-10-10) et, d'une manière générale, ceux qui exercent une activité professionnelle de nature non commerciale.

160

Conformément à la jurisprudence administrative, le caractère professionnel d'une activité non commerciale s'apprécie au regard de deux critères : l'activité doit être exercée à titre habituel et constant et dans un but lucratif (pour plus de précisions, il convient de se reporter au I § 20 et suivants du BOI-BNC-BASE-60).

170

Le dispositif prévu au 8 de l'article 93 du CGI n'est donc pas applicable aux contribuables dont les activités ne présentent pas un caractère professionnel, quand bien même les bénéficiaires seraient imposables dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux. Tel peut être le cas, notamment, d'une activité de sous-location d'immeubles.

2° Régime d'imposition du contribuable

180

Pour l'application des dispositions du 8 de l'article 93 du CGI, le contribuable doit être soumis, obligatoirement ou sur option, au régime de la déclaration contrôlée prévu à l'article 96 du CGI (BOI-BNC-DECLA-10-10).

190

Les contribuables soumis au régime déclaratif spécial (CGI, art. 102 ter) ne peuvent pas bénéficier des dispositions du 8 de l'article 93 du CGI.

b. Caractère optionnel du régime

200

En application des dispositions du 8 de l'article 93 du CGI, les contribuables mentionnés au II-A-1-a § 140 et suivants qui perçoivent des subventions définies à l'article 42 septies du CGI ont le choix entre

- :
- l'imposition des subventions au titre de l'année de leur versement ou, s'ils ont opté pour la détermination de leur résultat à partir des créances acquises et des dépenses engagées ([CGI, art. 93 A](#)), de l'année de leur attribution ;

Remarque : La date d'attribution de la subvention est celle de son acquisition. Elle s'entend de la date de la décision de l'organisme attributaire qui rend l'octroi de la subvention certain dans son principe et dans son montant.

- l'étalement prévu à l'article 42 septies du CGI selon les règles exposées au [BOI-BIC-PDSTK-10-30-10-20](#).

210

Le choix pour l'application du régime d'étalement doit faire l'objet d'une demande, rédigée sur papier libre. Cette demande doit être adressée au service des impôts dont dépend le contribuable, au moment du dépôt de la déclaration de résultats de l'année du versement de la subvention.

220

À défaut de demande d'application du régime d'étalement, les subventions d'équipement sont imposables dans les conditions de droit commun exposées au premier tiret du [II-A-1-b § 200](#).

(230-390)

2. Cas particulier de l'aide à l'informatisation des professionnels de santé

400

En application de l'article 8 de l'ordonnance n° 96-345 du 24 avril 1996 relative à la maîtrise médicalisée des dépenses de soins, les professionnels médicaux et para-médicaux qui dispensent des actes ou prestations remboursables par l'assurance maladie et les organismes d'assurance maladie doivent être en mesure, chacun pour ce qui le concerne, d'émettre, de signer, de recevoir et de traiter des feuilles de soins électroniques ou documents assimilés conformes à la réglementation.

410

L'article 1 du décret n° 97-373 du 18 avril 1997 relatif aux conditions de participation des organismes d'assurance maladie à des actions d'accompagnement de l'informatisation des professionnels dispensant des actes ou prestations remboursables par l'assurance maladie et l'article 2 du décret n° 97-373 du 18 avril 1997 prévoient le versement d'une aide en faveur des professionnels médicaux qui s'engagent à réaliser un taux significatif de télétransmissions des documents nécessaires au remboursement à l'aide de cartes électroniques.

L'article 2 du décret n° 97-373 du 18 avril 1997 dispose que le montant de l'aide est forfaitaire et indépendant du coût ou de la date d'achat des équipements choisis par le professionnel concerné en fonction de ses besoins propres.

420

Compte tenu de ses modalités de versement, cette aide, qui constitue, pour le praticien libéral, une recette imposable au sens de l'article 93 du CGI, ne remplit pas les conditions d'éligibilité au régime d'étalement des subventions d'équipement.

430

Cela étant, il a paru possible d'admettre que le montant de l'aide affecté par le praticien à l'acquisition de matériel informatique inscrit à l'actif professionnel puisse bénéficier, dans la limite de 1 070 € et dans les conditions prévues au 8 de l'article 93 du CGI, du régime d'étalement des subventions d'équipement mentionné à l'article 42 septies du CGI, sous réserve que l'attribution de l'aide soit antérieure à l'acquisition de l'équipement.

440

Le montant de l'aide qui excède 1 070 € constitue une recette imposable dans les conditions de droit commun des bénéfices non commerciaux.

Exemple : Un praticien a perçu en février de l'année N une aide versée par le fonds de réorientation et de modernisation de la médecine libérale pour un montant global de 1 400 €. Il a acquis un ordinateur d'une valeur de 1 800 € le 1^{er} avril de l'année N. Ce bien est amortissable sur trois ans. Le contribuable a choisi le mode d'amortissement linéaire.

Ce praticien demande au moment du dépôt de la déclaration de ses bénéfices de l'année N l'application du dispositif d'étalement pour le montant de l'aide dans la limite autorisée de 1 070 €.

Calcul de l'étalement

Année	Amortissements pratiqués	Fraction de la subvention à rapporter aux bénéfices
N	$1\,800 \times 33^{1/3} \% \times (9/12) = 450$	$1\,070 \times (450/1\,800) = 267$
N+1	$1\,800 \times 33^{1/3} \% = 600$	$1\,070 \times (600/1\,800) = 357$
N+2	$1\,800 \times 33^{1/3} \% = 600$	$1\,070 \times (600/1\,800) = 357$
N+3	$1\,800 \times 33^{1/3} \% \times (3/12) = 150$	$1\,070 \times (150/1\,800) = 89$

B. Prestations, indemnités, aides, allocations et primes

1. Prestations servies à l'occasion de la maternité

a. Nature des prestations visées

450

Les prestations en espèces allouées par le régime d'assurance maladie et maternité des travailleurs non salariés des professions non agricoles à l'occasion de la maternité comprennent les versements suivants :

- l'allocation forfaitaire de repos maternel, mentionnée à l'article L. 623-1 du code de la sécurité sociale (CSS) et à l'article L. 663-1 du CSS, versée aux femmes qui relèvent à titre personnel de ce régime, ainsi qu'aux conjointes collaboratrices des professionnels relevant de ce régime ;
- les indemnités journalières forfaitaires d'interruption d'activités mentionnées à l'article L. 623-1 du CSS versées aux femmes qui relèvent à titre personnel de ce régime et qui interrompent toute activité professionnelle pendant une certaine période ;
- les indemnités de remplacement prévues à l'article L. 663-1 du CSS versées aux conjointes collaboratrices des membres des professions relevant de ce régime lorsqu'elles font appel à du personnel salarié pour se faire remplacer dans les travaux qu'elles effectuent habituellement.

b. Régime fiscal applicable

1° Allocation forfaitaire de repos maternel

460

Les prestations en cause doivent être comprises dans le bénéfice non commercial imposable de l'année de leur perception, quel que soit le régime d'imposition de ce bénéfice.

2° Indemnités journalières forfaitaires d'interruption d'activité et indemnités de remplacement

470

Elles constituent une recette imposable qui doit être comprise dans le bénéfice non commercial de l'année de leur perception, quel que soit le régime d'imposition de ce bénéfice.

2. Indemnités diverses

480

Sur ce point, il convient de se reporter au [BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-30](#).

3. Aide à la télé-transmission en faveur des professionnels de santé

490

En complément à l'aide destinée à l'équipement en matériel informatique des praticiens ([II-A-2 § 400 et suivants](#)), l'[article 4 du décret n° 97-373 du 18 avril 1997](#) prévoit la possibilité pour les caisses nationales des régimes de base d'assurance maladie d'assurer un financement des actions d'accompagnement à l'informatisation. La nature et les modalités de ce financement sont déterminées par un avenant aux conventions nationales ou contrats nationaux mentionnés au chapitre 2 du titre VI du livre I^{er} du CSS ([CSS, art. L. 162-1 et suivants](#)).

(500)

510

Aux termes de l'[article 93 du CGI](#), le bénéfice des professions non commerciales à retenir dans les bases de l'impôt sur le revenu est constitué par l'excédent des recettes totales sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession. En application de ces dispositions, l'aide à la télé-transmission constitue pour le praticien libéral une recette professionnelle imposable au titre de l'année de son encaissement. Pour les praticiens qui ont opté pour la détermination de leur bénéfice imposable en fonction des créances acquises et des dépenses engagées dans les conditions prévues à l'article 93 du CGI, l'aide est imposable au titre de l'année au cours de laquelle la télé-transmission des feuilles de soins électroniques est intervenue.

520

Bien entendu, les frais de télé-transmission exposés par le praticien constituent des charges déductibles dans les conditions de droit commun ([VII § 300 du BOI-BNC-BASE-40-60-60](#)).

4. Aide à l'acquisition de véhicules propres

530

RES N° 2008/18 (FP) du 5 aout 2008 : Traitement fiscal du bonus ou du malus appliqué lors de l'achat d'un véhicule neuf par un titulaire de bénéfices non

commerciaux.

Question :

Quel traitement les titulaires de bénéfices non commerciaux doivent-ils réserver au bonus/malus fondé sur les émissions de CO² par kilomètre des véhicules neufs ?

Réponse :

Conformément à l'article 93 du CGI, le bénéfice non commercial à retenir dans les bases de l'impôt est constitué par l'excédent des recettes totales sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession.

Il s'ensuit que, sauf disposition expresse contraire, les impôts et taxes qui constituent une charge de la profession sont déductibles du bénéfice imposable à condition d'avoir été acquittés au cours de l'année.

Ainsi, le malus applicable aux voitures particulières les plus polluantes dit « écopastille », mis en place par l'article 63 de la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007 et codifié à l'article 1011 bis du CGI, est déductible du bénéfice non commercial imposable 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.

S'agissant du bonus dont peut bénéficier un titulaire de bénéfices non commerciaux à l'occasion de l'achat d'une voiture particulière peu polluante en application du décret n° 2007-1873 du 26 décembre 2007 instituant une aide à l'acquisition des véhicules propres, il est quant à lui constitutif d'une recette imposable dès son année de perception, sauf éventuelle option pour son imposition étalée dans les conditions prévues par les dispositions combinées du 8 de l'article 93 du CGI et de l'article 42 septies du CGI.

Du point de vue purement déclaratif, le malus admis en déduction du bénéfice non commercial devra être porté sur l'imprimé n° 2035-A (CERFA n° 11177) sur la ligne « autres impôts », tandis que le bonus imposable (ou la fraction de bonus imposable en cas d'imposition étalée) devra quant à lui être porté sur la ligne « gains divers ».

Remarque : Le décret n° 2007-1873 du 26 décembre 2007 instituant une aide à l'acquisition des véhicules propres est abrogé depuis le 1^{er} janvier 2015, toutefois les précisions apportées relatives au bonus écologique conservent leur portée à l'égard des aides à l'acquisition des véhicules propres qui lui ont été substituées.

Le formulaire n° 2035-SD (CERFA n° 11176) est disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr.

5. Allocations de recherche ou bourses d'études

540

Les allocations de recherche ou bourses d'études versées par les collectivités locales sont imposables au nom de leur bénéficiaire soit dans la catégorie des bénéfices non commerciaux lorsque ces sommes rémunèrent une prestation fournie, que ce soit à la collectivité ou à un tiers, à titre indépendant, soit dans celle des traitements et salaires si le chercheur effectue, en contrepartie, des travaux dont l'objet est nettement précisé sous le contrôle d'un professeur ou d'un chef de service.

550

Par exception, les bourses d'études sont exonérées d'impôt sur le revenu lorsqu'elles ont le caractère d'aide publique, c'est-à-dire lorsqu'elles sont accordées par les collectivités locales selon des critères sociaux afin de permettre aux bénéficiaires de poursuivre leurs études en suppléant à l'insuffisance de leurs ressources, dès lors qu'elles ne sont pas la contrepartie de la fourniture de travaux d'études ou de recherche à ces collectivités (RM Demerliat, n° 14203, JO Sénat du 1^{er} avril 1999, p. 1060).

6. Primes encaissées tardivement par les agents généraux d'assurance

560

Lorsque les compagnies ont laissé à la charge d'agents généraux d'assurances le montant de quittances non recouvrées, celles-ci peuvent, sous certaines conditions, être admises en déduction (I § 1 et suivants du BOI-BNC-BASE-40-10).

Les primes récupérées ultérieurement sur les clients doivent être déclarées par les agents avec leurs recettes imposables de l'année au cours de laquelle les primes ont été encaissées.

7. Indemnités reçues par les agents commerciaux lors de la rupture des contrats les liant à leurs mandants

570

Modalités d'imposition de ces indemnités.

RES N° 2006/26 (FP) du 28 mars 2006 : Modalités d'imposition des indemnités reçues par les agents commerciaux lors de la rupture des contrats les liant à leurs mandants.

Question :

Quel est le régime fiscal des indemnités versées aux agents commerciaux par leurs mandants en cas de cessation de leur contrat ?

Réponse :

Dès lors qu'il agit comme mandataire au nom et pour le compte de son mandant, l'agent commercial n'est pas titulaire d'une clientèle qui lui est propre.

Il en résulte que l'indemnité perçue de son mandant à l'occasion de la rupture unilatérale de son contrat (en application des dispositions prévues à l'article L. 134-12 du code de commerce (C. com)) ne constitue pas, en principe, la contrepartie de la perte d'un élément de l'actif incorporel, mais a seulement pour objet de réparer le préjudice consécutif à la perte de son activité.

Par conséquent, ce versement, qui représente pour l'agent commercial l'indemnisation de la perte de ses recettes professionnelles à la suite de la rupture de son contrat, doit être, en principe, imposé comme un produit courant.

Toutefois, eu égard aux critères posés par la jurisprudence, il a paru possible d'admettre que l'indemnité de résiliation perçue de son mandant à titre individuel par un agent commercial pourra bénéficier d'une taxation au taux réduit en tant que plus-value professionnelle à condition que le contrat ait été conclu depuis au moins deux ans.

Il convient de préciser que les sommes perçues à l'occasion de la cession à un tiers par un agent commercial, après accord de son mandant du droit de présentation attaché au contrat d'agence (en application des dispositions prévues à l'article L. 134-13 du C. com), bénéficient d'ores et déjà du régime d'imposition des plus-values professionnelles.

8. Aides versées aux entreprises touchées par les conséquences économiques, financières et sociales de la propagation de l'épidémie de covid-19 et des mesures prises pour limiter cette propagation.

571

En application du I de l'article 1^{er} de la loi n° 2020-473 du 25 avril 2020 de finances rectificative pour 2020, les aides versées par le fonds de solidarité institué par l'ordonnance n° 2020-317 du 25 mars 2020 portant création d'un fonds de solidarité à destination des entreprises particulièrement touchées par les conséquences économiques, financières et sociales de la propagation de l'épidémie de covid-19 et des mesures prises pour limiter cette propagation sont exonérées d'impôt sur les sociétés, d'impôt sur le revenu et de toutes les contributions et cotisations sociales d'origine légale ou conventionnelle.

L'entrée en vigueur de ces dispositions était subordonnée à la décision de la Commission européenne permettant de les considérer comme conformes au droit de l'Union européenne en matière d'aides d'État. La Commission européenne a confirmé, dans une décision du 20 mai 2020, la compatibilité de ce dispositif d'exonération avec le « Régime cadre temporaire » pour le soutien aux entreprises dans le cadre de la crise du COVID-19. En conséquence, l'exonération prévue par le I de l'article 1^{er} de la loi n° 2020-473 du 25 avril 2020 de finances rectificative pour 2020 s'applique aux exercices clos à compter du 21 mai 2020 sous réserve du respect de cet encadrement temporaire.

Les aides versées par le fonds de solidarité au titre d'exercices clos avant cette date sont également exonérées sous réserve du respect des dispositions du règlement (UE) n° 1407/2013 de la Commission du 18 décembre 2013 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis.

Le III de l'article 1^{er} de la loi n° 2020-473 du 25 avril 2020 de finances rectificative pour 2020, introduit par l'article 1^{er} de la loi n° 2021-953 du 19 juillet 2021 de finances rectificative pour 2021, précise que cette exonération s'applique :

- aux aides versées en application du décret n° 2020-371 du 30 mars 2020 relatif au fonds de solidarité à destination des entreprises particulièrement touchées par les conséquences économiques, financières et sociales de la propagation de l'épidémie de covid-19 et des mesures prises pour limiter cette propagation, dans sa rédaction applicable à la date d'octroi des aides ;
- aux aides versées en application du décret n° 2020-1049 du 14 août 2020 adaptant pour les discothèques certaines dispositions du décret n° 2020-371 du 30 mars 2020 relatif au fonds de solidarité à destination des entreprises particulièrement touchées par les conséquences économiques, financières et sociales de la propagation de l'épidémie de covid-19 et des mesures prises pour limiter cette propagation dans sa rédaction applicable à la date d'octroi des aides ;
- aux aides à la reprise versées en application du décret n° 2021-624 du 20 mai 2021 instituant une aide à la reprise visant à soutenir les entreprises ayant repris un fonds de commerce en 2020 et dont l'activité est particulièrement affectée par l'épidémie de covid-19.

En revanche, cette exonération ne s'applique pas :

- aux aides destinées à compenser les coûts fixes non couverts par les contributions aux bénéficiaires versées en application du [décret n° 2021-310 du 24 mars 2021 instituant une aide visant à compenser les coûts fixes non couverts des entreprises dont l'activité est particulièrement affectée par l'épidémie de covid-19](#) ;
- aux aides au bénéfice des personnes physiques ou morales exploitant des remontées mécaniques, au sens de l'[article L. 342-7 du code du tourisme](#), versées en application du [décret n° 2021-311 du 24 mars 2021 instituant une aide en faveur des exploitants de remontées mécaniques dont l'activité est particulièrement affectée par l'épidémie de covid-19](#) ;
- aux aides destinées à tenir compte des difficultés d'écoulement des stocks de certains commerces à la suite des restrictions d'activité, versées en application du [décret n° 2021-594 du 14 mai 2021 instituant une aide relative aux stocks de certains commerces](#).

Ces précisions s'appliquent aux aides perçues à compter de l'année 2021 ou des exercices clos depuis le 1^{er} janvier 2021.

572

La loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021 prévoit également l'exonération d'impôt sur les sociétés, d'impôt sur le revenu et de toutes les contributions et cotisations sociales d'origine légale ou conventionnelle, des aides versées en application de l'[article 10 de la loi n° 2020-734 du 17 juin 2020 relative à diverses dispositions liées à la crise sanitaire, à d'autres mesures urgentes ainsi qu'au retrait du Royaume-Uni de l'Union européenne](#) par le conseil de la protection sociale des travailleurs indépendants mentionné à l'[article L. 612-1 du CSS](#) et les instances de gouvernance des organismes mentionnés à l'[article L. 641-5 du CSS](#) et à l'[article L. 651-1 du CSS](#).

Le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement (UE) n° 1407/2013 de la Commission du 18 décembre 2013.

573

Ces dispositifs d'exonération s'appliquent quelle que soit la nature de l'activité professionnelle exercée par les entreprises bénéficiaires de l'aide et la catégorie de revenus dans laquelle elle serait imposée si elle avait été soumise à l'impôt sur le revenu.

Remarque : La perception de ces aides n'est prise en compte ni pour l'appréciation des seuils des régimes d'imposition, ni pour le bénéfice de l'exonération des plus-values professionnelles prévue à l'[article 151 septies du CGI](#).

574

Les autres aides versées à des entreprises par des entités publiques ou privées pour faire face aux difficultés liées à l'épidémie de covid-19 et pour lesquelles aucune disposition légale ne prévoit une exonération sont donc soumises à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu dans les conditions de droit commun.

575

Les aides versées en compensation de pertes d'exploitation sont par principe imposables dans la catégorie d'imposition dont relève le bénéficiaire.

Ainsi, de telles aides versées dans le cadre de la crise sanitaire liée à l'épidémie de covid-19 autres que celles mentionnées au [II-B-8 § 571](#) et au [II-B-8 § 572](#) à des entreprises dont l'activité relève de la catégorie des bénéficiaires non commerciaux sont, en application de l'[article 93 du CGI](#), à prendre en compte dans le revenu imposable de l'entreprise bénéficiaire.

576

Dans le cas où les aides versées ne présentent pas de lien avec l'activité professionnelle, elles constituent un profit imposable dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (CGI, art. 92) à défaut de pouvoir être rattachées à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus.

C. Remboursements et dégrèvements

1. Remboursements de crédit de TVA

580

Le droit à déduction de la TVA, qui a grevé le prix d'achat ou de revient des éléments y ouvrant droit, est normalement exercé par voie d'imputation sur la taxe due au titre des opérations imposables (III-B-1 § 100 et suivants du BOI-BNC-BASE-40-60-20).

590

Lorsque l'imputation n'a pu être opérée, la taxe déductible peut faire l'objet d'un remboursement (CGI, art. 271, IV).

Est remboursable, à ce titre, l'excédent de taxe non imputé. Cet excédent constitue un crédit.

En application des ces dispositions, l'excédent peut faire l'objet d'un remboursement dans les conditions fixées de l'article 242-0 A de l'annexe II au CGI à l'article 242-0 L de l'annexe II au CGI.

Sur ces conditions et les modalités du remboursement du crédit non imputable, il convient de se référer au BOI-TVA-DED-50-20-10.

600

Les remboursements de crédits de TVA ainsi obtenus par les exploitants au cours d'une année constituent des recettes à déclarer au titre de ladite année.

2. Remboursements de frais

610

Il convient de se reporter au I-B § 30.

3. Dégrèvements

620

Dans le cas où des dégrèvements sont accordés sur des impôts ou taxes déductibles (BOI-BNC-BASE-40-60-20), leur montant doit être compris dans les recettes imposables.

D. Profits, intérêts et dividendes

1. Profits réalisés à l'occasion de la suppléance d'un confrère

630

Ces profits doivent être ajoutés aux revenus professionnels de celui qui assure la suppléance et imposés au même titre que ces derniers.

2. Profits accessoires

640

En application du 2 du I de l'[article 155 du CGI](#), sont également à déclarer au titre des recettes diverses, les profits résultant d'opérations commerciales réalisées à titre complémentaire ou accessoire, lorsque celles-ci peuvent être regardées comme une simple extension de l'activité non commerciale ([II-C-1 § 92 et suivants du BOI-BNC-CHAMP-10-20](#)).

3. Intérêts des fonds déposés par les notaires dans les établissements de crédit et les caisses du trésor

650

Ces intérêts constituent des recettes imposables, dans la mesure où ils ne peuvent pas être individualisés et demeurent, en conséquence, acquis à l'étude (CE, décision du 25 mai 1979, n° 6720 : [II-B-4 § 290 du BOI-BNC-BASE-20-30](#)).

4. Dividendes d'actions faisant partie du patrimoine professionnel

660

Les dividendes d'actions faisant partie du patrimoine professionnel d'un titulaire de bénéfices non commerciaux constituent des recettes professionnelles imposables.

Cela dit, il est admis, par mesure de tempérament, afin de permettre à l'exploitant de calculer et d'imputer l'avoir fiscal dont il peut éventuellement bénéficier, que les dividendes en question soient déduits du bénéfice non commercial et déclarés par le contribuable dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. La déduction porte sur le montant effectivement perçu sans aucune imputation de frais afférents aux-dits revenus et s'opère de manière extra-comptable sur la déclaration n° [2035-SD](#) que doit souscrire l'intéressé.

670

Cette solution est également applicable lorsque l'activité professionnelle est exercée dans le cadre d'une société soumise au régime fiscal des sociétés de personnes. Dans ce cas, chacun des associés soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux est personnellement imposable, à raison des revenus mobiliers en cause, au prorata de ses droits dans la société. Cette dernière doit, après avoir réparti les sommes reçues, établir une déclaration récapitulative n° [2561](#) (CERFA n° 11428), disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr, au nom de chacun des associés pour la fraction des dividendes et de l'avoir fiscal leur revenant.

E. Les recettes diverses

1. TVA comprise dans les recettes

680

Sauf option pour les dispositions de l'[article 93 A du CGI](#), les contribuables doivent comprendre dans leurs recettes la totalité des sommes effectivement encaissées, sans qu'il y ait lieu de distinguer selon la nature des différents éléments inclus dans les honoraires ou commissions.

690

Ainsi, la TVA, lorsqu'elle figure parmi ces sommes, est comprise dans les recettes imposables.

Remarque : En ce qui concerne les droits d'auteur, ils doivent être retenus pour leur montant TVA comprise lorsqu'ils sont assujettis à la retenue de TVA ou lorsque les recettes de l'auteur excèdent les limites de la franchise visée à l'[article 293 B du CGI](#) ou encore lorsque l'auteur ou l'ayant droit a opté pour l'assujettissement à la TVA dans les conditions de droit commun.

700

Elle doit, en toute hypothèse, être admise en déduction lors de son reversement au Trésor ([BOI-BNC-BASE-40-60-20](#)). En ce qui concerne la possibilité de comptabiliser l'ensemble des opérations hors TVA, il convient de se référer au [BOI-BNC-BASE-20-10-30](#).

2. Corps médical des hôpitaux

710

Les sommes versées par les caisses de sécurité sociale pour les soins donnés aux clients d'un établissement hospitalier et que le syndicat du corps médical de l'hôpital répartit à la suite d'un accord privé entre ses différents membres, doivent être comprises dans les recettes professionnelles de chacun des bénéficiaires. Elles conservent, en effet, malgré cette répartition, le caractère d'honoraires, dès lors que les malades assurés sociaux ont le libre choix de leur médecin et que la rémunération des praticiens varie avec le nombre des consultations (CE, décision du 5 juillet 1944, n° 75164).

3. Cadeaux et dons en nature

720

Les cadeaux et dons en nature sont imposables s'ils représentent la rémunération d'actes professionnels.

4. Prix - récompenses

730

Les prix académiques attribués aux écrivains, aux artistes, aux chercheurs, à titre de récompense, constituent normalement, tant en eux-mêmes que par leur incidence sur l'exploitation de l'œuvre, des recettes imposables.

740

Toutefois, le 1° de l'[article 92 A du CGI](#) prévoit que les sommes perçues dans le cadre de l'attribution du prix Nobel par les lauréats de ce prix ne sont pas soumises à l'impôt sur le revenu. Le 2° de ce même article dispose qu'il en est de même des sommes perçues dans le cadre de l'attribution de récompenses internationales de niveau équivalent au prix Nobel dans les domaines littéraire, artistique ou scientifique dont la liste est fixée par décret en Conseil d'État. Cette liste, actualisée par le [décret n° 2019-316 du 12 avril 2019 actualisant la liste des récompenses internationales de niveau équivalent au prix Nobel pour l'application de l'article 92 A du code général des impôts](#), figure à l'[article 39 A de l'annexe II au CGI](#).

745

En application de l'[article 20 de la loi n° 2020-935 du 30 juillet 2020 de finances rectificative pour 2020](#) , les sommes perçues par les lauréats du concours « French Tech Tremplin » ne sont pas soumises à l'impôt sur le revenu, ni à l'impôt sur les sociétés. Ces sommes sont également exonérées de toute cotisation et contribution sociale.

Outre une dotation en numéraire, les porteurs de projets de création de start-up retenus bénéficient d'un dispositif d'accompagnement par une structure dédiée ou par un incubateur/accélérateur offrant différentes prestations constitutives d'avantages en nature soumis en principe à l'impôt sur le revenu, tel l'hébergement gratuit dans une structure d'accompagnement partenaire.

Il est admis que l'exonération s'applique également aux divers avantages en nature accordés aux lauréats du concours « French Tech Tremplin ».

Remarque : Il est précisé que l'exonération s'applique quelle que soit la catégorie d'imposition dont relève le bénéficiaire.

750

Par ailleurs, ne sont pas pris en considération pour la détermination du revenu imposable, les prix nationaux et européens reçus par les écrivains, artistes et scientifiques dans la mesure où ils remplissent les conditions cumulatives suivantes :

- récompenser un ouvrage ou l'ensemble d'une œuvre à caractère littéraire, scientifique ou artistique ;
- être décernés par un jury indépendant ;
- être attribués depuis au moins trois ans.

III. Produits financiers : intérêts de créances, dépôts, cautionnement et comptes courants se rattachant à l'exercice de la profession

760

En principe, les intérêts de l'espèce sont assujettis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers conformément à l'[article 124 du CGI](#) et l'[article 125 du CGI](#).

770

Toutefois, il résulte de l'article 124 du CGI que, lorsqu'ils figurent dans les recettes provenant de l'exercice d'une profession industrielle, commerciale, artisanale ou agricole ou d'une exploitation minière, ces intérêts doivent être soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie dont dépendent ces différentes professions.

Le même régime est appliqué aux revenus de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants se rattachant à une activité non commerciale et ayant un lien direct avec l'exercice de la profession.

780

Il est précisé que le prélèvement forfaitaire n'a pas le caractère libératoire, lorsque les intérêts de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants sont compris dans le bénéfice imposable d'un contribuable exerçant une profession non commerciale.

Remarque : Si l'option pour le prélèvement venait néanmoins à être exercée pour de tels produits, les revenus en cause devraient être rapportés aux bénéfices professionnels pour leur montant brut, c'est-à-dire déduction non faite du prélèvement. Dans ce cas, le prélèvement opéré serait imputable sur la cotisation d'impôt sur le revenu due par le

790

Quant aux autres revenus de capitaux mobiliers qui ne se rattachent pas à l'exercice de la profession, ils doivent être intégralement distraits du montant des recettes imposables pour être assujettis à l'impôt dans la catégorie qui leur est propre.

800

Cas des intérêts moratoires alloués par l'État.

Le Conseil d'État a estimé que les intérêts moratoires afférents à des indemnités dont ils ne sont que l'accessoire doivent être soumis au même régime fiscal que ces indemnités (CE, décision du 4 décembre 1992, n° 83205).

Le Conseil d'État établit pour principe que les intérêts moratoires constituent un élément accessoire et indissociable de l'obligation principale dont ils permettent l'actualisation permanente.

Lorsque l'obligation principale consiste en un paiement de revenu imposable, les intérêts moratoires sont eux-mêmes imposables dans la même catégorie de revenus que le principal.

Inversement, quand le principal n'a pas la nature d'un revenu imposable, les intérêts moratoires sont affranchis d'impôt sur le revenu. Tel est le cas :

- des intérêts alloués en matière d'expropriation pour cause d'utilité publique ;

- des intérêts moratoires, liquidés au taux du droit civil, versés conformément aux dispositions de l'article L. 208 du LPF en sus du remboursement des droits primitivement acquittés par le contribuable, lorsque l'administration opère un dégrèvement. Toutefois, les intérêts moratoires dont sont assortis les dégrèvements d'impôts demeurent imposables si les droits dégrévés le sont, ce qui est le cas lorsqu'il s'agit d'impositions antérieurement admises dans les dépenses déductibles (taxe foncière ou taxe professionnelle, par exemple). Dans ce dernier cas, le dégrèvement obtenu (II-C-3 § 620) et les intérêts moratoires s'y rapportant doivent être compris dans les recettes imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.