RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BNC-CHAMP-10-40-20-02/12/2015
Date de publication : 02/12/2015

BNC - Champ d'application - Exonérations spécifiques applicables aux médecins

Positionnement du document dans le plan :

BNC - Bénéfices non commerciaux
Champ d'application et territorialité
Titre 1 : Activités et revenus imposables
Chapitre 4 : Exonérations
Section 2 : Exonérations spécifiques applicables aux médecins

Sommaire :

I. Rémunérations perçues par les médecins au titre de la permanence des soins
A. Organisation de la permanence de soins
B. La rémunération des médecins de permanence
1. Rémunération de l'astreinte
2. Majorations spécifiques des actes effectués
C. Régime d'exonération des rémunérations perçues au titre de la permanence des soins
1. Conditions tenant aux lieux d'installation du praticien et d'exercice de la permanence des soins
a. Définition des zones urbaines et rurales déficitaires
b. Inscription au tableau de permanence des soins d'un secteur incluant au moins une zone déficitaire
2. Portée de l'exonération
a. Les recettes exonérées
1° Rémunérations d'astreintes et majorations spécifiques pour la permanence des soins
2° Computation du délai de soixante jours
b. Modalités d'application
1° Une exonération personnelle
2° Non-cumul de l'exonération et des déductions forfaitaires propres aux médecins conventionnés
c. Modalités déclaratives et justificatifs
II. Rémunérations perçues par les médecins malades ou accidentés ayant conclu un contrat d'entraide

I. Rémunérations perçues par les médecins au titre de la permanence des soins

1

En application de l'article 151 ter du code général des impôts (CGI) la rémunération perçue au titre de la permanence des soins exercée en application de l'article L. 6314-1 du code de la santé publique par les médecins ou leurs remplaçants installés dans une zone définie en application de l'article L. 1434-7 du code de la santé publique est exonérées de l'impôt sur le revenu à hauteur de soixante jours de permanence par an.

La loi n° 2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires, dite loi "HPST", a réformé l'organisation de la permanence des soins. Cette loi a notamment transféré la compétence de l'organisation de la permanence des soins vers les agences régionales de santé (ARS).

Par ailleurs, le décret n° 2010-809 du 13 juillet 2010 relatif aux modalités d'organisation de la permanence des soins prévoit les périodes d'intervention (article R. 6315-2 du code de la santé publique), l'organisation de la régulation (article R. 6315-3 du code de la santé publique), et l'établissement d'un cahier des charges régional arrêté par le directeur général de l'ARS dans le respect des objectifs fixés par le schéma régional d'organisation des soins (article R. 6315-6 du code de la santé publique).

Dans chaque région, les dispositions de ce décret entrent en vigueur à la date de publication de l'arrêté du directeur général de l'ARS fixant le cahier des charges régional.

10

La permanence des soins en médecine ambulatoire, prévue à l'article L. 6314-1 du code de la santé publique, a pour objet de satisfaire aux besoins des demandes de soins aux heures de fermeture des cabinets libéraux. Elle repose sur le principe d'une régulation médicale des appels téléphoniques des demandes de soins, préalable à l'accès au médecin de permanence.

Un tableau de permanence où sont mentionnés nominativement les médecins est établi pour chaque secteur géographique défini par arrêté du préfet.

20

Les conditions de mise en œuvre de la permanence des soins sont régies par les dispositions des articles R. 6315-1 et suivants du code de la santé publique. Ce dispositif prévoit notamment la mise en place d'une sectorisation de la permanence des soins, qui peut être différenciée selon les plages horaires et les périodes de l'année, et les modalités de participation des associations de permanence des soins.

Les modalités financières sont prévues, d'une part par le cahier des charges de la permanence des soins publié par chaque ARS, d'autre part par la convention nationale organisant les rapports entre les médecins libéraux et l'assurance maladie, conclue le 26 juillet 2011 et approuvée par arrêté du 22 septembre 2011, qui définit en son annexe I les majorations spécifiques à la permanence des soins.

30

Le dispositif de la permanence des soins s'accompagne ainsi, pour les médecins participants, d'une prise en charge par l'assurance-maladie de rémunérations spécifiques autres que le paiement à l'acte (article L. 162-5 du code de la sécurité sociale). Ce sont ces rémunérations qui sont susceptibles d'être exonérées sur le fondement de l'article 151 ter du CGI . Le dispositif réserve le bénéfice de l'exonération aux médecins installés dans une zone rurale ou urbaine déficitaire en offre de soins dont le périmètre est arrêté par les missions régionales de santé.

A. Organisation de la permanence de soins

40

Dans chaque secteur géographique, défini par arrêté préfectoral, un tableau nominatif des médecins de permanence, validé par le conseil départemental de l'ordre des médecins, est établi.

Dans le cadre de l'organisation de la permanence des soins définie aux articles R. 6315-1 et suivants du code de la santé publique, la permanence des soins est ouverte aux médecins exerçant à titre libéral ainsi qu'aux médecins des associations de permanence de soins (exemple : SOS médecins), qui n'exercent pas en cabinet.

L'accès au médecin de permanence fait l'objet d'une régulation préalable organisée par le SAMU ou par un centre d'appel d'une association de permanence des soins, s'il est interconnecté avec le SAMU (article R. 6315-3 du code de la santé publique).

A la demande du médecin chargé de la régulation, le médecin de permanence intervient auprès du patient par une consultation ou par une visite.

B. La rémunération des médecins de permanence

50

Les médecins qui participent à la permanence des soins dans les conditions indiquées ci-dessus bénéficient de rémunérations spécifiques définies dans le cadre de la convention nationale des médecins généralistes et des médecins spécialistes (arrêté du 22 septembre 2011) et dans le cahier des charges de chaque ARS.

1. Rémunération de l'astreinte

60

Les médecins de permanence, inscrits au tableau de permanence, peuvent prétendre à une rémunération forfaitaire de régulation et d'astreinte, définie par chaque ARS dans le cadre du cahier des charges de la permanence des soins.

70

Le paiement de la rémunération de l'astreinte est assuré par la caisse d'assurance maladie du lieu d'exercice principal du médecin sur transmission, par celui-ci, d'un document récapitulatif précisant

notamment le secteur et les périodes (dates et plages horaires) couverts, accompagné de la demande d'indemnisation et d'une attestation signée de participation à la permanence.

2. Majorations spécifiques des actes effectués

80

Les médecins, inscrits au tableau de permanence et qui interviennent à la demande du médecin de régulation, peuvent majorer les tarifs de la visite au domicile du patient ou de la consultation au cabinet des montants prévus à l'annexe I de la convention nationale organisant les rapports entre les médecins libéraux et l'assurance maladie, conclue le 26 juillet 2011 et approuvée par arrêté du 22 septembre 2011.

Il convient plus précisément de se référer aux tarifs définis à l'article 1er de l'annexe I à la convention précitée, dans la partie du tableau intitulée "tarif des majorations de permanence des soins dans le cadre de la régulation".

90

A titre exceptionnel, ces majorations spécifiques peuvent être également applicables par un médecin qui ne serait pas inscrit au tableau de permanence mais qui interviendrait sur appel du médecin régulateur en remplacement du médecin de permanence indisponible.

100

Dans toutes les autres situations (ex. : intervention d'un médecin auprès de ses patients) et dans tous les cas où il n'y a pas de régulation préalable par le SAMU ou un centre d'appel interconnecté avec le SAMU, le médecin intervenant pendant les horaires de permanence (la nuit de 20 heures à 8 heures, le dimanche et les jours fériés) n'a pas droit à ces majorations spécifiques.

C. Régime d'exonération des rémunérations perçues au titre de la permanence des soins

110

La rémunération perçue au titre de la permanence des soins exercée en application de l'article L. 6314-1 du code de la santé publique par les médecins ou leurs remplaçants installés dans une zone définie en application de l'article L. 162-47 du code de la sécurité sociale est exonérée de l'impôt sur le revenu à hauteur de soixante jours de permanences par an (article 151 ter du CGI).

Pour la catégorie des bénéfices non commerciaux, cette exonération concerne :

- les médecins libéraux installés dans une zone urbaine ou rurale déficitaire en offre de soins ;

- la rémunération de l'astreinte et les majorations spécifiques des actes, dans une limite de 60 jours de permanence par an.

Les rémunérations d'astreintes et les majorations spécifiques de permanence de soins ainsi exonérées ne sont pas comprises dans la base de calcul de la déduction spéciale du groupe III et de la déduction complémentaire de 3 % applicables aux médecins conventionnés du secteur I. En revanche, l'exonération est sans incidence sur l'assiette de l'abattement de 2 % représentatifs de certains frais professionnels.

Seuls les praticiens ayant personnellement participé à la permanence des soins peuvent bénéficier de cette exonération.

Il est admis que les médecins régulateurs participent à la permanence des soins telle que définie par le code de la santé publique. Les rémunérations susceptibles d'être exonérées, en vertu l'article 151 ter du CGI, sont celles régulièrement versées par la caisse d'assurance maladie au titre soit de l'ancien soit du nouveau régime de permanence des soins. Tel est le cas des sommes perçues par les médecins régulateurs. Par conséquent, les rémunérations perçues par les médecins libéraux régulateurs qui participent aux gardes médicales de régulation peuvent être exonérées d'impôt sur le revenu, sous les conditions et dans les limites posées à l'article 151 ter du code général des impôts (RM Mallot n°109406, JO AN du 23 août 2011, p.9106).

1. Conditions tenant aux lieux d'installation du praticien et d'exercice de la permanence des soins

120

Pour bénéficier de l'exonération, les médecins libéraux doivent être installés dans une des zones urbaines ou rurales déficitaires en offre de soins définies par les missions régionales de santé.

a. Définition des zones urbaines et rurales déficitaires

130

Les zones urbaines ou rurales déficitaires en offre de soins sont définies par les missions régionales de santé (article L. 162-47 du code de la sécurité sociale).

La décision de la mission régionale de santé arrêtant les zones déficitaires est publiée au recueil régional des actes administratifs. La définition de ces zones est révisable à tout moment.

La liste des communes concernées à la date de publication de la présente instruction est consultable sur le site Internet du ministère de la santé.

b. Inscription au tableau de permanence des soins d'un secteur incluant au moins une zone déficitaire

140

En principe, seuls sont concernés par l'exonération mise en place par l'article 151 ter du CGI les médecins installés dans les zones déficitaires et qui participent à la permanence des soins dans ces mêmes zones, étant précisé que le lieu d'exercice d'un médecin (article R. 4127-5 du code de la santé publique) est :

- celui de la résidence professionnelle au titre de laquelle il est inscrit au tableau du conseil départemental de l'ordre des médecins ;

- ou celui d'un cabinet secondaire, ouvert sur autorisation du conseil départemental au tableau dans le ressort duquel l'exercice est envisagé.

150

Toutefois, pour l'application des dispositions de l'article 151 ter du CGI, il est admis, notamment pour faire bénéficier du dispositif les médecins des associations de permanence des soins, que la condition d'exercice dans une zone déficitaire est remplie lorsque le secteur pour lequel le médecin est inscrit au tableau de permanence comprend au moins une zone urbaine ou rurale telle que définie au I-A § 40.

160

Il appartient donc au médecin de justifier, d'une part, de son inscription au tableau de permanence des soins et, d'autre part, de la présence d'au moins une commune, ou le cas échéant d'une partie d'une commune (quartier, arrondissement, lieu-dit), dans une zone urbaine ou rurale déficitaire en offre de soins dans le secteur pour lequel ce tableau est établi.

Remarque : sans préjudice de la situation visée au I-B-2 § 80. Dans ce cas, l'exonération s'applique pour le médecin remplaçant en tenant compte de la zone couverte par le tableau sur lequel est inscrit le médecin de permanence indisponible.

170

Il n'est pas exigé que la permanence soit assurée dans une zone déficitaire de manière continue tout au long de l'année. En cas de déménagement, de changement de zone ou de tableau de permanence, les rémunérations reçues au titre de la période de permanence des soins dans la zone urbaine ou rurale déficitaire sont exonérées dans les conditions indiquées ci-après.

2. Portée de l'exonération

180

Les médecins libéraux inscrits au tableau de permanence des soins d'un secteur comprenant au moins une commune d'une zone rurale ou déficitaire ne doivent pas comprendre dans leurs recettes imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux les rémunérations perçues au titre des astreintes et les majorations spécifiques à la permanence des soins, à hauteur de 60 jours de permanence par an.

Ces rémunérations et majorations doivent être perçues à titre personnel.

Les recettes ainsi exonérées ne sont pas prises en compte pour la détermination de la déduction spéciale dite groupe III et de la déduction complémentaire de 3 % applicables aux médecins conventionnés (secteur I).

a. Les recettes exonérées

1° Rémunérations d'astreintes et majorations spécifiques pour la permanence des soins

190

Les rémunérations susceptibles d'être exonérées sont celles régulièrement versées à ce titre par la caisse d'assurance maladie et définies à la deuxième section du titre I, soit dans le cadre de l'ancien, soit dans le cadre du nouveau régime de permanence des soins (cf. I-B § 50).

200

Il est précisé que les autres actes facturés aux patients lors de la visite à domicile ou de la consultation (visite ou consultation, actes techniques,...) n'entrent pas dans le champ de l'exonération.

2° Computation du délai de soixante jours

210

Pour déterminer la limite de 60 jours de permanence par an, un jour de permanence correspond à l'une des périodes d'astreinte mentionnées au I-B § 50.

Toutefois, dans le cadre du nouveau régime de permanence des soins, la réalisation de deux astreintes au cours d'une même nuit de permanence (astreinte de 20 heures à 0 heures et de 0 heures à 8 heures) est retenue pour une seule journée de permanence.

> **Exemple :** Un médecin a assuré la permanence au cours de 3 débuts de nuit (période de 20 heures à 0 heure), de 5 nuits complètes (périodes de 20 heures à 0 heure et 0 heure à 8 heures) et de 2 dimanches.
>
> Il a donc effectué 10 jours de permanence pour la mise en œuvre de la présente exonération, les 5 nuits complètes étant représentatives de 5 jours de permanence quand bien même il y a deux périodes d'astreinte rémunérées.

220

En cas de dépassement sur une année civile de la limite de 60 jours de permanence, il appartient au médecin de répartir, sous sa responsabilité, les journées de permanence assurées entre celles qu'il souhaite inclure dans le décompte de 60 jours pour l'application de l'exonération et celles qu'il souhaite exclure de ce décompte. Il répartit alors librement les rémunérations perçues pour ces permanences entre celles attachées à la période exonérée et celles excédant le seuil.

230

A titre de simplification, il sera admis que, dans l'hypothèse d'un dépassement de cette limite, la partie des rémunérations exonérée au titre de la permanence des soins soit calculée de manière forfaitaire en appliquant à l'intégralité des sommes perçues au cours de l'année civile le rapport suivant :

Soixante / Nombre de jours de permanence

> **Exemple :** Entre le 25 février et le 31 décembre N, un médecin a assuré la permanence des soins au cours de 70 débuts de nuit (période de 20 heures à 0 heure) dans une zone déficitaire en offre

de soins, telle que définie par la mission régionale de santé. Il a effectué dans ce cadre 160 visites à domiciles.

Par hypothèse, le tarif forfaitaire d'astreinte pour la période de 20 heures à 0 heure est fixé, par l'ARS de la zone déficitaire en offre de soins concernée, à 50 €. Par ailleurs, la majoration spécifique prévue à l'article 1er de l'annexe I à la convention du 26 juillet 2011 (cf. I-B-2 § 80) est fixée à 46 € pour la période 20 heures - 0 heure, en cas de visite.

Il a perçu à ce titre des rémunérations d'astreinte pour : 70 x 50 = 3 500 €.

Il a reçu des majorations spécifiques pour : 160 X 46 = 7 360 €.

Soit un total de : 7 360 + 3 500 = 10 860 €.

La quote-part de rémunération de permanence exonérée peut être ainsi calculée :

10 860 x 60/70 = 9 308 €

240

S'il le souhaite, le médecin peut opter pour la méthode de l'affectation réelle et exonérer les sommes reçues effectivement au titre de chacune des journées de permanence accomplies en choisissant les journées exonérées pour le calcul des soixante jours.

A partir des données de l'exemple précédent, il est supposé que les rémunérations perçues se répartissent de la façon suivante :

Exemple de répartition des rémunérations perçues

	60 permanences avec au moins une visite à domicile pour chacune (160 au total)	**10 permanences sans déplacement ni consultation**
Rémunération correspondante	(60x50) + (160x46) = 10 360 €	10x50 = 500 €
Total	10 860 €	

La quote-part de rémunération exonérée est alors de 10 360 €.

b. Modalités d'application

1° Une exonération personnelle

250

Seuls les praticiens ayant participé personnellement à la permanence des soins peuvent bénéficier de cette exonération.

L'exercice en association (associations de permanence des soins) ou en société (sociétés civiles professionnelles,...), dans la mesure où les médecins participants sont imposés en leur nom à l'impôt sur le revenu, ne fait pas obstacle à l'application de l'exonération.

Il est précisé que les médecins imposés en traitements et salaires qui participent à la permanence des soins visées à l'article L. 6314-1 du code de la santé publique bénéficient également de l'exonération prévue à l'article 151 ter du CGI pour la rémunération de la permanence des soins dans la limite prévue à cet article.

Cependant, les rémunérations d'astreintes et les majorations spécifiques pour la permanence des soins doivent être individualisées pour chaque praticien au sein de l'association ou de la société pour la détermination de sa quote-part de bénéfices correspondant à ces droits. Chaque médecin ayant participé à la permanence des soins est imposé sur la quote-part du résultat lui revenant, diminué des rémunérations correspondant aux permanences qu'il a personnellement effectuées et qui ouvrent droit à l'exonération.

2° Non-cumul de l'exonération et des déductions forfaitaires propres aux médecins conventionnés

260

Les médecins conventionnés qui pratiquent des honoraires conventionnels (secteur I) et qui relèvent du régime de la déclaration contrôlée bénéficient d'une déduction spéciale dite du groupe III, fonction des recettes provenant d'honoraires conventionnels (BOI-BNC-SECT-40). De plus, ils sont autorisés à opérer, sur la même assiette que le groupe III, une déduction complémentaire de 3 % (BOI-BNC-SECT-40 au II-A-1-b § 160 et 170).

Les rémunérations d'astreintes et les majorations spécifiques de permanence des soins ne sont pas comprises dans la base de calcul de ces déductions lorsqu'elles sont exonérées dans les conditions prévues par la présente instruction.

L'exonération des rémunérations d'astreintes et des majorations spécifiques pour la permanence des soins est en revanche sans incidence sur l'assiette de l'abattement de 2 % représentatif des frais de représentation, de réception, de prospection, cadeaux professionnels, travaux de recherche, blanchissage, petits déplacements (BOI-BNC-SECT-40 au II-A-1-a-1 § 120).

c. Modalités déclaratives et justificatifs

270

S'agissant des obligations déclaratives, pour les médecins soumis au régime de la déclaration contrôlée :

- En cas d'exercice à titre individuel : le montant des recettes exonérées en application de l'article 151 ter du CGI doit être mentionné en « Divers à déduire » à la ligne CI « dont exonération permanence des soins des médecins » de l'imprimé n° **2035-B** (CERFA n° 11178) (compte de résultat fiscal) joint à la déclaration des revenus non commerciaux et assimilés n° **2035** (CERFA n° 11 176) ;

- En cas d'exercice en société : la quote-part du résultat mentionné au cadre III « Répartition des résultats entre les associés » de la déclaration des revenus non

commerciaux et assimilés n° **2035** (CERFA n° 11 176) est diminuée des recettes exonérées en application de la présente mesure.

280

Pour les médecins soumis au régime déclaratif spécial (« micro-BNC »), les recettes exonérées sont retranchées du montant des recettes déclarées sur la déclaration d'impôt sur le revenu n° **2042** (CERFA n° 10 330).

Les imprimés **2035**, **2035 -B** et **2042** sont disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

290

En cas de contrôle, le médecin doit justifier de la réalité des permanences effectuées. A titre de règle pratique, il est admis qu'il justifie des périodes d'astreinte réalisées au moyen des documents transmis à la caisse d'assurance maladie (cf. I-B § 50).

II. Rémunérations perçues par les médecins malades ou accidentés ayant conclu un contrat d'entraide

300

RES N° 2010/15 du 23 mars 2010 : Régime fiscal des contrats d'entraide entre médecins généralistes.

Question *:*

Les sommes versées dans le cadre de contrats d'entraide entre médecins généralistes sont-elles déductibles du bénéfice imposable des médecins qui s'en acquittent et imposables entre les mains de ceux qui les perçoivent ?

Réponse :

Les contrats d'entraide conclus entre médecins généralistes visent à assurer à chaque médecin adhérent, lorsqu'il vient à cesser son activité pour maladie ou accident, la perception d'une indemnité journalière versée par les autres adhérents.

S'agissant des médecins adhérents qui versent les indemnités, ces sommes ne peuvent constituer ni des rétrocessions d'honoraires, ni des dépenses déductibles en application du 1 de l'article 93 du CGI.

En effet, 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.

Dès lors, ne peuvent être considérées comme des rétrocessions d'honoraires que des sommes correspondant à la réalisation d'une prestation par le bénéficiaire de la rétrocession pour le compte de la personne qui rétrocède les sommes, dans le

cadre d'une activité professionnelle.

En l'espèce, le bénéficiaire ayant dû cesser son activité professionnelle pour maladie ou accident, il n'est pas en mesure de réaliser une prestation pouvant donner lieu à rétrocession d'honoraires.

Par ailleurs, ne sont déductibles du bénéfice imposable que les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession en application des dispositions du 1 de l'article 93 du CGI déjà cité et, d'une manière générale, celles effectuées en vue de l'acquisition ou de la conservation d'un revenu.

Sur le fondement de ces dispositions, la déduction des sommes versées dans le cadre d'un contrat d'entraide ne pourrait être revendiquée que par la garantie, en cas de maladie ou d'accident, d'obtenir le versement d'indemnités par les autres adhérents. Dès lors, les sommes ainsi versées devraient être considérées comme des cotisations facultatives d'assurance prévoyance.

Or, en application des dispositions de l'article 154 bis du CGI, seules les cotisations facultatives versées dans le cadre d'un contrat d'assurance groupe peuvent, sous certaines limites, être déduites pour la détermination du bénéfice imposable dans la catégorie des bénéfices non commerciaux. Le contrat en cause ne remplissant pas les conditions des contrats d'assurance groupe, les sommes ainsi versées ne peuvent être admises en déduction en application de ces dispositions.

Par suite, les sommes versées dans le cadre d'un contrat d'entraide par un médecin généraliste à un confrère en arrêt maladie ne sauraient constituer des dépenses déductibles des recettes pour la détermination du résultat.

En contrepartie, les sommes reçues par les médecins malades ou accidentés, dont la perception s'inscrit dans le cadre d'un régime facultatif de prévoyance dont les cotisations ne sont pas déductibles, ne sont pas prises en compte pour la détermination du revenu professionnel et, d'une manière générale, sont exclues de l'assiette de l'impôt sur le revenu.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 28/03/2024