

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BNC-SECT-20-20-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

BNC - Régimes sectoriels - Bénéfices de la production littéraire, scientifique ou artistique revenus provenant de la pratique d'un sport - Imposition des bénéfices en fonction de la moyenne des recettes et des dépenses

Positionnement du document dans le plan :

BNC - Bénéfices non commerciaux

Régimes sectoriels

Titre 2 : Bénéfices de la production littéraire, scientifique ou artistique, revenus provenant de la pratique d'un sport

Chapitre 2 : Imposition des bénéfices en fonction de la moyenne des recettes et des dépenses

Sommaire :

I. Définition du régime d'imposition de l'article 100 bis du CGI

II. Contribuables concernés

A. Production littéraire, scientifique ou artistique

B. Revenus provenant de la pratique d'un sport

C. Précision commune

III. Option pour le régime de l'article 100 bis du CGI

A. Exercice de l'option

B. Révocation de l'option

1. Modalités de révocation de l'option

2. Effets de la révocation

IV. Modalités de détermination du bénéfice moyen

V. Combinaison des dispositions des articles 100 bis du CGI et 163-0 A du CGI

I. Définition du régime d'imposition de l'article 100 bis du CGI

10

Conformément aux dispositions du I de l'article 100 bis du code général des impôts (CGI), les bénéfices imposables provenant de la production littéraire, scientifique ou artistique de même que ceux provenant de la pratique d'un sport peuvent, à la demande des contribuables soumis au régime de la déclaration contrôlée, être déterminés en retranchant de la moyenne des recettes de l'année d'imposition et des deux années précédentes la moyenne des dépenses de ces mêmes années.

20

Les contribuables peuvent également demander qu'il soit tenu compte de la moyenne des recettes et des dépenses de l'année d'imposition et des quatre années précédentes (CGI, art. 100 bis, II).

Les contribuables ont donc le choix, dans le cadre du régime d'imposition défini à l'article 100 bis du CGI, entre deux méthodes de détermination de leur bénéfice moyen : sur trois ans ou sur cinq ans.

30

Ces dispositions dérogent à celles de l'article 93 du CGI selon lesquelles la base à retenir est constituée par l'excédent des recettes totales de l'année d'imposition sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession au titre de ladite année.

40

Les dispositions de l'article 100 bis du CGI peuvent se cumuler avec celles du 1^{er} quater de l'article 93 du CGI (cf. BOI-BNC-SECT-20-10-20-II-C).

50

Le mode d'imposition prévu par l'article 100 bis du CGI est facultatif.

II. Contribuables concernés

A. Production littéraire, scientifique ou artistique

60

Il résulte des termes mêmes de l'article 100 bis du CGI que ses dispositions s'appliquent exclusivement aux bénéfices retirés par les contribuables de leur propre production littéraire, scientifique ou artistique. Les héritiers et légataires ne peuvent donc demander l'application de ce régime particulier de détermination du bénéfice.

B. Revenus provenant de la pratique d'un sport

70

Cette mesure concerne les sportifs qui tirent de la pratique d'un sport des revenus imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, sans qu'il soit opéré de distinction entre les amateurs et les professionnels.

80

Les dispositions de l'article 100 bis du CGI s'appliquent aux seuls revenus provenant directement de la pratique d'un sport, à l'exclusion par conséquent des autres produits perçus par ces contribuables, notamment dans le cadre de contrats publicitaires ou de parrainage qui constituent, en règle générale, des bénéfices industriels et commerciaux.

Bien entendu, les autres revenus dont disposeraient éventuellement ces contribuables sont déterminés selon les règles de droit commun qui leur sont applicables.

C. Précision commune

90

Ce mode d'imposition s'applique exclusivement aux contribuables soumis au régime de la déclaration contrôlée.

III. Option pour le régime de l'article 100 bis du CGI

100

Le régime défini à l'article 100 bis du CGI demeure un régime facultatif.

A. Exercice de l'option

110

Les contribuables qui désirent se placer sous le régime défini à l'article 100 bis du CGI doivent en faire la demande écrite lors du dépôt de la déclaration de leur bénéfice.

Le choix de la période de référence doit être expressément formulé sur la demande. Les intéressés doivent, en outre, indiquer aux services les différents éléments de calcul de leur bénéfice moyen (recettes et dépenses des deux ou quatre années précédentes).

L'option peut également être exercée selon les mêmes modalités, et sous réserve des délais de prescription, à la suite d'une procédure de redressement ou par voie de réclamation contentieuse (cf. [RM De Villiers, n° 14365, JO, AN du 15 août 1994, p. 4150](#)).

B. Révocation de l'option

120

Aux termes du 2ème alinéa du II de l'article 100 bis du CGI :

- l'option pour ce régime d'imposition peut être expressément révoquée ;
- l'imposition d'après ce régime particulier continue de produire ses effets pour les bénéfices réalisés au cours des années couvertes par l'option.

1. Modalités de révocation de l'option

130

En pratique, les contribuables qui désirent révoquer leur option pour le régime défini à l'article 100 bis du CGI doivent en faire la demande écrite lors du dépôt de la déclaration de bénéfices de l'année au titre de laquelle ils souhaitent que ce mode d'évaluation cesse de s'appliquer.

Remarque : La demande de révocation ne peut porter que sur l'option pour le régime d'évaluation de l'article 100 bis du CGI et non sur le choix de la période de référence. En effet, les dispositions du 2ème alinéa du II de l'article 100 bis du CGI prévoient que les contribuables ne peuvent revenir sur le choix de cette période.

2. Effets de la révocation

140

Les bénéfices courants, réalisés à compter de l'année de révocation sont intégralement taxés dans les conditions de droit commun au titre de l'année de perception.

Pendant les deux (ou quatre) années qui suivent la révocation de l'option, le mode d'évaluation d'après le bénéfice moyen continue à produire ses effets pour l'imposition de la fraction non encore taxée des bénéfices réalisés au cours des années couvertes par l'option. Bien évidemment, pour le calcul du bénéfice moyen au cours de cette période d'extinction des effets de l'option, les recettes et dépenses des années postérieures à la révocation sont retenues pour une valeur nulle (cf. exemple ci-après).

À l'expiration de cette période transitoire et tant que le contribuable n'opte pas à nouveau pour le régime de l'article 100 bis du CGI, le bénéfice imposé chaque année dans les conditions de droit commun correspond au bénéfice réalisé au titre de la même année.

150

Modalités de mise en oeuvre du dispositif

HYPOTHÈSES				BNC hors article 100 bis du CGI	BNC avec option 100 bis (3 ans)		BNC taxable		
Application de l'article 100 bis du CGI	ANNÉE	RECETTES	DÉPENSES	BNC courant	Moyenne des recettes des années n-2 à n sauf (1)	Moyenne des dépenses des années n-2 à n sauf (1)	Règles de droit commun	Application de l'article 100 bis du CGI	E
Option									
non	N-7	0 €	0 €	0 €			0 €		0
non	N-6	120 000 €	34 000 €	86 000 €			86 000 €		8
Option									
oui	N-5	600 000 €	120 000 €		240 000 €	51 333 €		188 667 €	1
oui	N-4	800 000 €	200 000 €		506 667 €	118 000 €		388 667 €	3
oui	N-3	1 200 000 €	280 000 €		866 667 €	200 000 €		666 667 €	6
oui	N-2	1 600 000 €	350 000 €		1 200 000 €	276 667 €		923 333 €	9
oui	N-1	900 000 €	220 000 €		1 233 333 €	283 333 €		950 000 €	9

Révocation en année N									
non	N	150 000 €	25 000 €	125 000 €	833 333 €	190 000 €	125 000 €	643 333 €	7
non	N+1	70 000 €	8 000 €	62 000 €	300 000 €	73 333 €	62 000 €	226 667 €	2
non	N+2	0 €	0 €	0 €			0 €		0
non	N+3	30 000 €	4 000 €	26 000 €			26 000 €		2

(1) Pour la détermination de la moyenne des recettes et des dépenses, il convient de retenir 0 € pour chacune des années postérieures à la révocation de l'option.

Exemples : recettes prises en compte pour l'application de l'article 100 bis du CGI à l'année n: $833\,333\,333\,€ + 600\,000\,€ + 900\,000\,€ + 0\,€ \times 1/3$

recettes prises en compte pour l'application de l'article 100 bis du CGI à l'année n+1 : $300\,000\,€ + € + 0\,€ + 0\,€ \times 1/3$

IV. Modalités de détermination du bénéfice moyen

160

Lorsque le contribuable opte pour le mode d'évaluation de son bénéfice selon l'article 100 bis du CGI, son revenu doit être immédiatement établi d'après la moyenne des recettes et des dépenses des trois (ou cinq) dernières années, même si les recettes et dépenses des deux (ou quatre) premières de ces années ont été déjà retenues pour l'établissement de l'imposition des deux (ou quatre) années correspondantes ou si, antérieurement à l'année d'option, le contribuable n'a pas été soumis à l'impôt sur le revenu au titre des revenus non commerciaux tirés d'une activité littéraire, scientifique ou artistique ou de la pratique d'un sport.

Dans ce dernier cas, le bénéfice imposable de l'année d'option (année N) est égal à la moyenne des recettes et des dépenses de l'année d'option et des deux (ou quatre) années précédentes qui sont, bien entendu, retenues pour un montant nul.

Pour l'année suivante (année N + 1), la base imposable est déterminée en fonction des recettes et des dépenses de l'année N + 1 et de l'année N, et d'un revenu nul pour l'année N - 1 (ou les années N - 1, N - 2 et N - 3).

Bien entendu, le bénéfice imposable de l'année N + 2 est déterminé en fonction des recettes et des dépenses de ladite année et des années antérieures (N + 1 et N ou N + 1, N, N - 1 et N - 2).

Les modalités de prise en compte et de détermination des recettes selon les différents régimes d'imposition ou de détermination des dépenses sont identiques à celles retenues pour calculer le bénéfice imposable dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (cf. BOI-BNC-BASE-20 et BOI-BNC-BASE-40) ou des traitements et salaires (cf. ci-avant BOI-BNC-SECT-20-10-20, s'agissant des auteurs d'œuvres de l'esprit).

170

Exemple :

- Soit un écrivain dont les bénéfices provenant des droits d'auteur (montant net) sont les suivants :

- N-4: 0 € ;
- N-3 : 30 000 € ;
- N-2 : 90 000 € ;
- N-1 : 150 000 € ;
- N : 300 000 € ;

S'il a opté pour le régime de l'[article 100 bis du CGI](#) à compter de l'année N-4, la base d'imposition de l'année N est déterminée comme suit :

- Option trois ans :

$[année\ N-2\ (90\ 000\ €)] + [année\ N-1(150\ 000\ €)] + [année\ N\ (300\ 000\ €)] : 3 = 540\ 000\ € : 3 = 180\ 000\ €$

- Option cinq ans :

$[N - 4\ (0)] + [N - 3\ (30\ 000\ €)] + [N - 2\ (90\ 000\ €)] + [N - 1\ (150\ 000\ €)] + [N\ (300\ 000\ €)] : 5 = 570\ 000\ € : 5 = 114\ 000\ €$

180

Voir également l'exemple figurant au [III-B-2 § 150](#).

V. Combinaison des dispositions des articles 100 bis du CGI et 163-0 A du CGI

190

Par des arrêts rendus pour l'application de l'ancien article 163 du CGI, le Conseil d'État a reconnu la possibilité d'appliquer le régime particulier d'imposition des revenus exceptionnels prévu par cet article en cas de perception d'un tel revenu par un contribuable dont les bénéficiaires sont déterminés en application des dispositions de l'[article 100 bis du CGI](#) ([CE n° 58687 du 11 juillet 1988](#) et [n° 58687 du 21 décembre 1990](#), [Boudon \(Alphonse Boudard\)](#) et [n° 67231 du 31 juillet 1992](#), [Decoin](#)).

Il y a également lieu de considérer comme possible la combinaison des régimes des [articles 163-0 A du CGI](#) et [100 bis du CGI](#).

200

Il est rappelé que les revenus réalisés par un contribuable dans le cadre normal de son activité professionnelle ne peuvent être considérés, quelle que soit leur importance, comme présentant un caractère exceptionnel au sens de l'[article 163-0 A du CGI](#). Les arrêts du Conseil d'État précités, par lesquels il a été jugé que l'attribution d'un prix littéraire à un écrivain peut conférer le caractère de revenus exceptionnels aux droits d'auteur retiré de la vente de l'ouvrage primé, doivent être interprétés strictement.

210

Conformément aux dispositions de l'[article 163-0 A du CGI](#), lorsqu'au cours d'une année donnée (N), un contribuable a réalisé un revenu qui, par sa nature, n'est pas susceptible d'être recueilli annuellement et

que le montant de ce revenu exceptionnel dépasse la moyenne des revenus nets d'après lesquels ce contribuable a été soumis à l'impôt sur le revenu au titre des trois années précédentes (N-1, N-2 et N-3), l'intéressé peut demander que l'impôt correspondant soit calculé en ajoutant le quart du revenu exceptionnel net à son revenu net global imposable et en multipliant par quatre la cotisation supplémentaire ainsi obtenue.

220

Avant d'envisager l'application combinée des dispositions des [articles 100 bis du CGI](#) et [163-0 A du CGI](#), il convient, après s'être assuré de l'existence d'un revenu présentant, par nature, un caractère exceptionnel, de vérifier si le montant de ce revenu est, après « lissage » résultant de l'article 100 bis du CGI, supérieur à la moyenne des bénéficiaires des années N-1, N-2 et N-3, elle-même calculée selon cet article.

230

Pour chiffrer le montant du revenu exceptionnel de l'année N après lissage, il y a lieu de déterminer le bénéfice non commercial net total de la dite année résultant de l'application de l'[article 100 bis du CGI](#).

À ce titre, doit être retenu, selon l'option exercée pour l'application de l'article 100 bis du CGI, le tiers ou le cinquième des bénéficiaires non commerciaux réalisés en années N (y compris le revenu exceptionnel) et, selon le cas, N-1 et N-2 ou N-1, N-2, N-3 et N-4.

Ensuite, la même opération est effectuée en excluant du calcul de la moyenne (N, N-1 et N-2 ou N, N-1, N-2, N-3 et N-4) le montant du revenu exceptionnel.

La différence entre les deux termes est réputée constituer le revenu exceptionnel « lissé ». Si ce revenu excède la moyenne de référence des années N-1, N-2 et N-3 définie à l'[article 163-0 A du CGI](#), le contribuable peut bénéficier de l'application du système du quotient prévu par cet article.

Il est ensuite fait application du système du quotient au revenu exceptionnel ainsi déterminé.

Pour les années suivantes, l'[article 100 bis du CGI](#) s'applique normalement sur l'ensemble des revenus perçus par le contribuable, y compris le revenu exceptionnel.