RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BNC-BASE-20-20-03/02/2016
Date de publication : 03/02/2016
Date de fin de publication : 30/12/2020

BNC - Base d'imposition - 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
c. Subventions concernées
1° Conditions relatives à la partie versante
2° Conditions relatives à l’utilisation de la subvention
a° Règles communes
b° Règles applicables aux subventions utilisées pour le financement d’immobilisations par voie de crédit-bail
2. Étalement des subventions
a. Modalités d'étalement
1° Subventions utilisées pour la création ou l’acquisition d’immobilisations amortissables
2° Subventions utilisées pour la création ou l’acquisition d’immobilisations non amortissables
3° Subventions utilisées pour le financement d’immobilisations par voie de crédit-bail
4° Règles applicables en cas de reversement de la subvention à l’organisme qui l’a attribuée

b. Dispositions applicables en cas de cession des immobilisations subventionnées
3. 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 pérenne à la télé-transmission en faveur des médecins conventionnés
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
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

1

D'une manière générale, les recettes s'entendent des sommes versées au membre d'une profession libérale en contrepartie du service rendu par lui 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 (cf. toutefois **I-C § 40 et suivants**) et les avances sur des prestations futures (CE, arrêt du 24 janvier 1973, n° 81875 ; CE, arrêt du 29 juin 1977, n° 1606 et CE, arrêt 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, arrêt 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, arrêt 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, arrêt du 29 juillet 1983, n° 28849) ;

- les sommes qu'un avoué a reçues de ses clients à titre d'avance ou de provision pour frais de procédure (CE, arrêt du 30 septembre 1983, n° 30729).

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 rétrocédés (pour ces derniers, cf. **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 cet article, les contribuables dont les revenus sont rangés dans la catégorie des bénéfices 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 (BOI-BIC-DECLA-30-70-20 au III-C-1 § 280). Seules les sommes versées supérieures à 600 € 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 cet article (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 bénéfices 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 (BOI-BNC-CHAMP-10-10-10 au I § 1 et suivants et BOI-BNC-CHAMP-10-10-10 au II § 80 et suivants) 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 bénéfices seraient imposables dans la catégorie des bénéfices 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 (cf. **II-A-1-c § 230 et suivants**) 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 II-A-2 § 300 et suivants.

210

Le choix pour l'application du régime d'étalement doit faire l'objet d'une demande, rédigée sur papier libre. Cette demande doit normalement 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**.

c. Subventions concernées

1° Conditions relatives à la partie versante

230

Aux termes du premier alinéa du 1° du I de l'article 42 septies du CGI, le régime d'étalement s'applique aux subventions d'équipement versées par l'Union européenne, l'État, les collectivités publiques ou tout autre organisme public.

2° Conditions relatives à l'utilisation de la subvention

a° Règles communes

240

Les subventions d'équipement éligibles au régime de l'étalement sont celles versées par les organismes mentionnés au **II-A-1-c-1° § 230** et qui sont utilisées pour la création, l'acquisition ou le financement par voie de crédit-bail, d'immobilisations déterminées.

Il s'agit de subventions afférentes à des biens d'équipement. Sont exclues du dispositif les subventions utilisées pour l'acquisition d'immobilisations financières (titres de sociétés, etc.).

250

Les décisions d'octroi des subventions doivent contenir les éléments nécessaires à l'identification des immobilisations subventionnées : il s'agit en principe de l'indication de la nature et du prix de revient de l'immobilisation.

260

Lorsqu'une subvention est versée pour la création ou l'acquisition de plusieurs immobilisations déterminées dont le coût total excède son montant, la décision d'octroi doit en principe fixer sa répartition entre les immobilisations. Si tel n'est pas le cas, la subvention doit être répartie, à titre de règle pratique, proportionnellement au prix de revient de chacune de ces immobilisations.

270

À l'exception du cas particulier de certains biens financés par voie de crédit-bail (cf. **II-A-1-c-2°-b° § 280 et suivants**), le contribuable bénéficiaire de la subvention doit être propriétaire des biens subventionnés pour pouvoir opter pour le régime d'étalement.

b° Règles applicables aux subventions utilisées pour le financement d'immobilisations par voie de crédit-bail

280

Le quatrième alinéa du 1 de l'article 42 septies du CGI prévoit que la subvention attribuée par l'intermédiaire d'une entreprise de crédit-bail peut être répartie, par parts égales, sur les exercices clos au cours de la période couverte par le contrat de crédit-bail, à la condition que le contrat accordant cette subvention prévoit son reversement immédiat au crédit-preneur (cf. II-A-2-a-3° § 340).

290

Lorsque la subvention est directement accordée au crédit-preneur, sans transiter par l'organisme de crédit-bail, le régime de l'étalement n'est pas applicable.

2. Étalement des subventions

300

Les modalités d'étalement des subventions d'équipement diffèrent selon le caractère amortissable ou non des immobilisations subventionnées. En outre, des dispositions particulières sont prévues en cas de cession de ces immobilisations.

a. Modalités d'étalement

1° Subventions utilisées pour la création ou l'acquisition d'immobilisations amortissables

310

En application des dispositions combinées du deuxième alinéa du 1 de l'article 42 septies du CGI et du 8 de l'article 93 du CGI, les subventions d'équipement utilisées à l'acquisition ou la création d'immobilisations amortissables ne sont pas comprises dans les résultats de l'exercice en cours à la date de leur versement ou, pour les contribuables qui déterminent leur résultat en faisant état des créances acquises (CGI, art. 93 A ; BOI-BNC-BASE-20-10-20), de l'année en cours à la date de leur attribution, mais sont rapportées aux bénéfices imposables en même temps et au même rythme que celui auquel l'immobilisation en cause est amortie.

320

Le rythme de réintégration de la subvention est déterminé, pour chaque année, par le rapport existant entre la dotation annuelle aux amortissements pratiquée au 31 décembre de l'année concernée sur le prix de revient de cette immobilisation et ce même prix de revient. En d'autres termes, un taux identique doit être utilisé à la fois pour le calcul des annuités d'amortissement et la détermination de la

part de subvention à inclure chaque année dans le bénéfice. La réintégration s'effectue dès l'année au cours de laquelle est pratiquée la première annuité d'amortissement de l'immobilisation acquise au moyen de la subvention, indépendamment de la perception effective de la subvention.

L'ensemble des amortissements (amortissement technique et amortissement dérogatoire) doit être pris en compte pour l'application de ces dispositions.

Un exemple d'application du mécanisme de l'étalement est fourni au II-A-3 § 440.

2° Subventions utilisées pour la création ou l'acquisition d'immobilisations non amortissables

330

En application des dispositions combinées du troisième alinéa du 1 de l'article 42 septies du CGI et du 8 de l'article 93 du CGI, les subventions d'équipement affectées à l'acquisition ou la création d'immobilisations non amortissables, ne sont pas comprises dans les recettes de l'année correspondant à la date de leur versement ou de leur attribution, pour les contribuables imposés selon le régime défini à l'article 93 A du CGI, mais sont rapportées, par fractions égales, au bénéfice imposable des années pendant lesquelles cette immobilisation est inaliénable aux termes du contrat accordant la subvention ou, à défaut de clause d'inaliénabilité, au bénéfice des dix années suivant celle de l'attribution de la subvention (sur la notion d'attribution, il convient de se reporter à la remarque du II-A-1-b § 200).

3° Subventions utilisées pour le financement d'immobilisations par voie de crédit-bail

340

Sous certaines conditions, les contribuables relevant des bénéfices non commerciaux qui perçoivent des subventions d'équipement qui leur sont versées par l'intermédiaire d'organismes de crédit-bail peuvent demander à bénéficier du dispositif d'étalement prévu à l'article 42 septies du CGI. L'imposition des subventions est alors répartie par parts égales sur les bénéfices des années de la période couverte par le contrat de crédit-bail (CGI, art. 42 septies, 1-al. 4).

Remarque : Si la date d'expiration du contrat ne coïncide pas avec le 31 décembre, il y a lieu de tenir compte de l'année en cours à l'échéance du contrat pour déterminer le plan d'étalement de la subvention.

4° Règles applicables en cas de reversement de la subvention à l'organisme qui l'a attribuée

350

Les dispositions particulières qui prévoient le remboursement de tout ou partie des subventions versées en cas de non exécution des engagements pris par le bénéficiaire ont un caractère résolutoire et non suspensif et sont sans effet sur le fait générateur de l'imposition de la subvention. Le cas échéant, le contribuable bénéficiaire de la subvention peut déduire les sommes déjà imposées, et qui sont restituées en application de telles clauses, des bénéfices de l'année au cours de laquelle ce reversement intervient.

b. Dispositions applicables en cas de cession des immobilisations subventionnées

360

En cas de cession d'une immobilisation amortissable ou non amortissable, la fraction de la subvention non encore rapportée aux bases de l'impôt est comprise dans le bénéfice imposable de l'année au cours de laquelle la cession est intervenue (CGI, art. 42 septies, 1-al. 5). Sur ce point, il convient de se reporter aux commentaires figurant dans le BOI-BIC-PDSTK-10-30-10-20.

370

En outre, en cas de cession ou de résiliation d'un contrat de crédit-bail portant sur une immobilisation financée par une subvention éligible au régime d'étalement défini au **II-A-2-a-3° § 340**, la fraction de cette subvention non encore imposée doit être rapportée au bénéfice imposable du crédit-preneur au titre de l'année au cours de laquelle intervient la cession ou la résiliation de ce contrat (CGI, art. 42 septies, 1-al. 5).

380

Par dérogation à cette règle, en cas d'opérations mentionnées au I de l'article 151 octies du CGI (apport d'une entreprise individuelle à une société), le cinquième alinéa du 1 de l'article 42 septies du CGI prévoit que la fraction de la subvention non encore rapportée aux bases de l'impôt peut, sur option du contribuable exercée dans l'acte d'apport, être mise à la charge de la société bénéficiaire de l'apport. Cette fraction est alors comprise, par parts égales, dans les résultats imposables de cette société au titre des exercices clos sur la période restant à courir, à la date de l'apport, jusqu'à l'échéance de ce contrat (cf. **II-A-2-a-3° § 340**).

390

En cas de cession ou de résiliation ultérieure du contrat de crédit-bail, la fraction de la subvention non encore imposée est comprise dans les résultats imposables de la société bénéficiaire de l'apport au titre de l'exercice au cours duquel intervient cet événement.

3. 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 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. Cette aide est

financée par le fonds de réorientation et de modernisation de la médecine libérale créé au sein de la CNAMTS et prévu à l'article 4 de l'ordonnance n° 96-345 du 24 avril 1996 (abrogé au 31 décembre 2007).

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 1070 € 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 1070 € 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 1er 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 x $33^{1/3}$ % x (9/12) = 450	1 070 x (450/1 800) = 267
N+1	1 800 x $33^{1/3}$ % = 600	1 070 x (600/1 800) = 357
N+2	1 800 x $33^{1/3}$ % = 600	1 070 x (600/1 800) = 357
N+3	1 800 x $33^{1/3}$ % x (3/12) = 150	1 070 x (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. 613-19 du code de la sécurité sociale (CSS), l'article L. 613-19-1 du CSS et aux articles L. 722-8 et suivants 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. 613-19 du CSS et l'article L. 722-8 du CSS, versée 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. 613-19-1 du CSS et aux articles L. 722-8 et suivants 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 pérenne à la télé-transmission en faveur des médecins conventionnés

490

En complément à l'aide destinée à l'équipement en matériel informatique des praticiens (cf. II-A-3 § 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 suiv.).

500

En application de cet article, deux arrêtés du 12 août 1999 (JORF n°187 du 14 août 1999 page 12271 et JORF n°187 du 14 août 1999 page 12273) mettent en œuvre le principe d'une aide pérenne à la télé-transmission en faveur des médecins conventionnés.

Cette aide est versée annuellement par les caisses d'assurance maladie au plus tard le 1er mars de chaque année sur la base du nombre de feuilles de soins électroniques (FSE) télé-transmises au cours de l'année civile précédente.

Le premier versement est intervenu en mars 2000.

Pour les médecins conventionnés ou non conventionnés, l'aide pérenne à la télé-transmission, fixée à 0,06 € par FSE, est plafonnée à 457,35 € par an.

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 pérenne 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 pérenne est imposable, pour chaque FSE, au titre de l'année au cours de laquelle la télé-transmission est intervenue.

520

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

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 CO^2 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 ».*

L'imprimé n° **2035 A** est disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

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 exonérés 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 1er 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 (BOI-BNC-BASE-40-10 au I § 1 et suivants).

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) 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 code de commerce), bénéficient d'ores et déjà du régime d'imposition des plus-values professionnelles.

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 (BOI-BNC-BASE-40-60-20 au III-B § 100 et suiv.).

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 K 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

Cf. 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 (BOI-BNC-CHAMP-10-20 au II-C-1 § 92 et suiv.).

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, arrêt du 25 mai 1979, n° 6720 : BOI-BNC-BASE-20-30 au II-B-4 § 290).

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** (CERFA n° 11176), disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires », 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 à la rubrique « Recherche de formulaires », 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, arrêt 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. En revanche, s'il s'agit de simples libéralités, il n'y a pas lieu de les comprendre dans les recettes imposables.

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° 2014-839 du 29 juillet 2014, figure à l'article 39 A de l'annexe II au CGI.

745

En application de l'article 23 de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015, les sommes perçues par les lauréats du prix "French Tech Ticket" ne sont pas soumises à l'impôt sur le revenu. 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'accueil 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 prix "French Tech Ticket".

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 bénéficiaire.

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, 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 dégrevés 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 (cf. 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.

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