

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

13 A-1-09

N° 16 du 13 FEVRIER 2009

DROIT A RESTITUTION DES IMPOSITIONS DIRECTES EN FONCTION DU REVENU.
AMENAGEMENTS CORRELATIFS A LA MISE EN PLACE DU REGIME DU VERSEMENT LIBERATOIRE
DE L'IMPOT SUR LE REVENU EN FAVEUR DES MICRO-ENTREPRISES.
COMMENTAIRES DES DISPOSITIONS DU VII DE L'ARTICLE 1 DE LA LOI N° 2008-776 DU 4 AOUT 2008
DE MODERNISATION DE L'ECONOMIE.

(C.G.I., art. 1 et 1649-0 A)

NOR : ECE L 09 20649 J

Bureau C 2

L'article 1^{er} de la loi de modernisation de l'économie (n° 2008-776 du 4 août 2008) institue à compter du 1^{er} janvier 2009 un dispositif de versement forfaitaire libératoire social et fiscal en faveur des entrepreneurs individuels placés sous le régime fiscal des « micro-entreprises » (régime micro-BIC ou régime spécial BNC).

Ce nouveau dispositif permet aux contribuables concernés, sur option, de s'acquitter auprès d'un seul interlocuteur (régime social des indépendants dont dépend l'entreprise) de l'impôt sur le revenu et de l'ensemble des cotisations et contributions de sécurité sociale par des versements mensuels ou trimestriels libératoires, égaux à un pourcentage du chiffre d'affaires ou des recettes réalisés le mois ou le trimestre précédent.

Le « versement libératoire de l'impôt sur le revenu », codifié sous l'article 151-0 du code général des impôts (CGI), est réservé aux contribuables dont le revenu fiscal de référence n'excède pas une certaine limite et qui ont opté pour le versement social libératoire dans le cadre du « régime micro-social simplifié » codifié sous l'article L.133-6-8 du code de la sécurité sociale.

Ce versement, applicable à compter du 1^{er} janvier 2009, est calculé en appliquant au montant hors taxes du chiffre d'affaires ou des recettes réalisés au titre du mois ou du trimestre précédent un taux fixé à :

- 1 % pour les activités de vente ou de fourniture de logement ;
- 1,7 % pour les autres prestations de services relevant des BIC ;
- 2,2 % pour les prestations de services relevant des BNC.

Le VII de l'article 1^{er} précité de la loi de modernisation de l'économie apporte des précisions sur le revenu qui doit être pris en compte pour le plafonnement des impôts directs prévu aux articles 1 et 1649-0 A du CGI lorsque le contribuable a opté pour l'application du versement libératoire de l'impôt sur le revenu.

Le versement libératoire de l'impôt sur le revenu s'applique à compter du 1^{er} janvier 2009. Il n'aura donc d'incidence, s'agissant de la détermination du droit à restitution résultant du plafonnement des impôts directs en fonction du revenu, qu'à compter du 1^{er} janvier 2011, c'est-à-dire pour le plafonnement des impositions directes (impôt sur le revenu, contributions et prélèvements sociaux) établies au titre des revenus réalisés en 2009 ou, s'agissant de l'ISF et des impôts locaux, au titre de la situation constatée au 1^{er} janvier 2010 (« bouclier fiscal 2011 »).

•

INTRODUCTION

1. L'article 1^{er} de la loi de modernisation de l'économie (n° 2008-776 du 4 août 2008) institue à compter du 1^{er} janvier 2009 un dispositif de versement forfaitaire libérateur social et fiscal en faveur des entrepreneurs individuels placés sous le régime fiscal des « micro-entreprises » (régime micro-BIC ou régime spécial BNC).

Ce nouveau dispositif permet aux contribuables concernés, sur option, de s'acquitter auprès d'un seul interlocuteur (régime social des indépendants dont dépend l'entreprise) de l'impôt sur le revenu et de l'ensemble des cotisations et contributions de sécurité sociale, par des versements mensuels ou trimestriels libérateurs, égaux à un pourcentage du chiffre d'affaires ou des recettes réalisés le mois ou le trimestre précédent.

Le versement libérateur de l'impôt sur le revenu, codifié sous l'article 151-0 du code général des impôts (CGI), est réservé aux contribuables dont le revenu fiscal de référence n'excède pas une certaine limite¹ et qui ont opté pour le versement social libérateur dans le cadre du « régime micro-social simplifié » codifié sous l'article L. 133-6-8 du code de la sécurité sociale.

Ce versement, applicable à compter du 1^{er} janvier 2009, est calculé en appliquant au montant hors taxes du chiffre d'affaires ou des recettes réalisé au titre du mois ou du trimestre précédent un taux fixé à :

- 1 % pour les activités de vente ou de fourniture de logement ;
- 1,7 % pour les autres prestations de services relevant des BIC ;
- 2,2 % pour les prestations de services relevant des BNC.

Ce dispositif fait l'objet de commentaires détaillés dans deux instructions administratives à paraître dans les divisions G des séries 4 FE et 5 FP du présent Bulletin officiel des impôts.

2. Le VII de l'article 1^{er} précité de la loi de modernisation de l'économie, reproduit en annexe, apporte des précisions sur le revenu qui doit être pris en compte pour le plafonnement des impôts directs prévu aux articles 1 et 1649-0 A du CGI lorsque le contribuable opte pour l'application du versement libérateur de l'impôt sur le revenu.

Ces aménagements s'appliquent pour la détermination du droit à restitution acquis à compter du 1^{er} janvier 2011 (« bouclier fiscal 2011 »), relatif au plafonnement des impositions (IR, contributions et prélèvements sociaux) établies au titre des revenus réalisés en 2009 ou, s'agissant de l'ISF et des impôts locaux, au titre de la situation constatée au 1^{er} janvier 2010.

Section 1. Revenus à prendre en compte en cas d'option pour le versement libérateur de l'impôt sur le revenu prévu à l'article 151-0 du CGI

3. Principe. Pour la détermination du droit à restitution résultant du plafonnement des impôts directs, le revenu à prendre en compte est notamment constitué, en application du a du 4 de l'article 1649-0 A du CGI, des revenus nets catégoriels soumis à l'impôt sur le revenu.

Les bénéficiaires des activités indépendantes sont retenus pour leur montant net imposable dans la catégorie, selon le cas, des bénéficiaires industriels et commerciaux (BIC), des bénéficiaires non commerciaux (BNC) ou des bénéficiaires agricoles (BA), après application, le cas échéant, des abattements mentionnés aux articles 50-0 ou de la réduction forfaitaire mentionnée à l'article 102 ter du CGI (régimes des « micro-entreprises » : régime « micro-BIC » ou « régime spécial BNC »).

Pour plus de précisions, il convient de se reporter aux instructions relatives au plafonnement des impôts directs publiées en 2006 et en 2008 au présent bulletin officiel des impôts (BOI) dans la division A de la série 13 RC.

¹ L'option est ouverte au titre d'une année N aux contribuables dont le montant du revenu fiscal de référence (RFR) du foyer fiscal, au sens du IV de l'article 1417 du CGI, de l'année N-2 n'excède pas, pour une part de quotient familial, la limite supérieure de la troisième tranche du barème de l'impôt sur le revenu de l'année N-1. Cette limite est majorée de 50 % ou 25 % par demi-part ou par quart de part supplémentaire. Ainsi, pour 2009, seront éligibles au versement libérateur de l'impôt sur le revenu, sous réserve d'en remplir les autres conditions, les contribuables dont le RFR de l'année 2007 n'excède pas, pour une part de quotient familial, 25 195 € (troisième tranche du barème de l'impôt sur le revenu de 2008 applicable aux revenus de 2007).

4. Cas particulier des contribuables qui optent pour le versement libératoire de l'impôt sur le revenu prévu à l'article 151-0 du CGI. Le régime d'imposition forfaitaire mis en place par l'article 1^{er} de la loi de modernisation de l'économie consiste à asséoir l'impôt sur le revenu sur le montant brut hors taxes du chiffre d'affaires ou des recettes sans référence au montant, même approché de manière forfaitaire, du revenu réalisé.

Afin de traiter à parité les contribuables concernés selon qu'ils choisissent ou non de bénéficier de ce nouveau régime d'imposition optionnel plutôt que de celui des micro-entreprises, le VII de l'article 1^{er} de la loi de modernisation de l'économie² prévoit qu'en cas d'option pour ledit régime, le revenu à prendre en compte pour la détermination du plafonnement des impôts directs s'entend du montant du chiffre d'affaires ou des recettes diminué, selon le cas, de l'abattement prévu au 1 de l'article 50-0 du code précité (régime « micro-BIC ») ou de la réfaction forfaitaire prévue au 1 de l'article 102 ter du même code (« régime spécial BNC »).

5. Exemple : un entrepreneur individuel qui remplit les conditions pour bénéficier du régime prévu à l'article 151-0 du CGI et dont l'activité principale consiste à vendre des marchandises, réalise au titre de l'année 2009 un chiffre d'affaires hors taxes de 60 000 €.

Le montant du revenu à prendre en compte pour le calcul du droit à restitution acquis au 1^{er} janvier 2011 s'élève à 17 400 €, soit 60 000 € diminué, en application des dispositions du 1 de l'article 50-0 du CGI, d'un abattement égal à 71 % de cette somme.

Section 2. Impositions à prendre en compte en cas d'option pour le versement libératoire de l'impôt sur le revenu prévu à l'article 151-0 du CGI

6. Le versement libératoire de l'impôt sur le revenu prévu à l'article 151-0 du CGI constitue une imposition directe qui, à ce titre, est prise en compte, au titre de l'impôt sur le revenu, pour la détermination du droit à restitution résultant du plafonnement des impôts directs.

Par ailleurs, le versement forfaitaire « social », prévu à l'article L. 133-6-8 du code de la sécurité sociale, est libératoire pour les personnes concernées de l'ensemble des cotisations et contributions de sécurité sociale dont elles sont redevables à raison de l'exercice de l'activité indépendante correspondante. Ce versement forfaitaire, dont le taux est prévu à l'article D. 131-6-1 du code précité³, inclut donc notamment la CSG et la CRDS dues au titre des revenus d'activité et de remplacement. En conséquence, la fraction de ce versement représentative de ces contributions sociales est également prise en compte pour la détermination du droit à restitution résultant du plafonnement des impôts directs.

Compte tenu des taux fixés à l'article D. 131-6-1 du code précité, le versement forfaitaire « social » s'élève à :

- 12 % du chiffre d'affaires pour les activités de ventes de marchandises ;
- 21,3 % du chiffre d'affaires pour les activités de prestations de services à caractère commercial ;
- 21,3 % du chiffre d'affaires pour les activités de prestations de services à caractère libéral.

La fraction de ce versement représentative de CSG et de CRDS est déterminée en appliquant la somme des taux de ces contributions (soit 8 %) au montant du résultat qui aurait été imposé en cas d'application des régimes d'imposition des micro-entreprises.

Ainsi, la fraction représentative de CSG et de CRDS s'élève à :

- 8 % x 29 % (soit 2,32 %) du chiffre d'affaires pour les activités de ventes de marchandises ;
- 8 % x 50 % (soit 4 %) du chiffre d'affaires pour les activités de prestations de services à caractère commercial ;
- 8 % x 66 % (soit 5,28 %) du chiffre d'affaires pour les activités de prestations de services à caractère libéral.

Il est rappelé que, depuis les aménagements apportés par la loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat (n° 2007-1223 du 21 août 2007), dite loi TEPA, les impositions versées au cours de la même année que celle de la perception du revenu (prélèvement forfaitaire libératoire sur certains revenus de capitaux mobiliers, impôt sur les plus-values immobilières...) sont prises en compte pour la détermination du droit à restitution acquis au 1^{er} janvier de la deuxième année suivant celle de la réalisation du revenu concerné.

² Le VII de l'article 1er de la loi de modernisation de l'économie du 4 août 2008 est reproduit en annexe.

³ Le décret n° 2008-1349 du 18 décembre 2008 (dont est issu cet article) est reproduit en annexe.

7. Exemple : un entrepreneur individuel qui est éligible au régime prévu à l'article 151-0 du CGI et dont l'activité principale est la vente de marchandises, réalise au titre de l'année 2012 un chiffre d'affaires hors taxes de 60 000 €. Cette activité donne lieu à des versements libératoires de l'impôt sur revenu pour un montant total de 600 € (60 000 € x 1 %), en application du 1° du II de l'article 151-0 du CGI, et à des versements dits « sociaux » pour un montant total de 7 200 € (60 000 € x 12 %), dont une fraction de 1 392 € (60 000 € x 2,32 %) est représentative de la CSG et de la CRDS.

Le montant des impositions directes relatives à cette activité, soit 1 992 € (600 € + 1 392 €), sera pris en compte pour la détermination du droit à restitution résultant du plafonnement des impôts directs en fonction du revenu acquis au 1^{er} janvier 2014 (« bouclier 2014 » portant sur le plafonnement des impositions directes – impôt sur le revenu, contributions et prélèvements sociaux - établies au titre des revenus réalisés en 2012 ou, s'agissant de l'ISF et des impôts locaux, au titre de la situation constatée au 1^{er} janvier 2013).

8. Incidence de la déchéance éventuelle du régime de versement libératoire de l'impôt sur le revenu prévu à l'article 151-0 du CGI. Le régime optionnel défini à l'article 151-0 du code général des impôts est soumis au respect de conditions qu'un contribuable peut cesser de respecter. Dans cette hypothèse, l'administration pourra être amenée à engager une procédure de rectification et à liquider l'impôt correspondant sur la base d'un bénéfice déterminé dans les conditions, selon le cas, du régime réel d'imposition ou du régime des « micro-entreprises » (régime « micro-BIC » « ou « régime spécial BNC »). Cette rectification conduira, le cas échéant, à recalculer le droit à plafonnement des impôts directs en fonction du revenu rehaussé, sans prise en compte des droits rappelés en conséquence pour le calcul du montant de la restitution.

Pour plus de précisions sur les conditions de reprise des sommes indûment restituées, il convient de se reporter aux précisions figurant aux n° 64 et suivants de l'instruction du 15 décembre 2006, publiée au présent bulletin officiel des impôts sous la référence 13 A-1-06.

Section 3. Entrée en vigueur

9. Le régime du versement libératoire de l'impôt sur le revenu s'applique aux revenus réalisés à compter du 1^{er} janvier 2009.

Par suite, il aura une première incidence pour la détermination du droit à restitution résultant du plafonnement des impôts directs en fonction du revenu à compter du 1^{er} janvier 2011, c'est-à-dire pour le « bouclier fiscal 2011 » portant sur le plafonnement des impositions directes – impôt sur le revenu, contributions et prélèvements sociaux - établies au titre des revenus réalisés en 2009 ou, s'agissant de l'ISF et des impôts locaux, au titre de la situation constatée au 1^{er} janvier 2010.

BOI liés : 13 A-1-06 et 13 A-1-08

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT



Annexe

Extraits de l'article 1^{er} de la loi de modernisation de l'économie (loi n° 2008-776 du 4 août 2008, Journal officiel du 5 août 2008)

(../..)

VII. – Après la deuxième phrase du a du 4 de l'article 1649-0 A du même code, il est inséré une phrase ainsi rédigée :

« Les revenus imposés dans les conditions prévues à l'article 151-0 sont pris en compte pour leur montant diminué, selon le cas, de l'abattement prévu au 1 de l'article 50-0 ou de la réfaction forfaitaire prévue au 1 de l'article 102 ter. » (../..)

VIII. – 1° (../..) 2° Les autres dispositions du présent article s'appliquent à compter du 1^{er} janvier 2009.

Décret n° 2008-1349 du 18 décembre 2008 relatif aux taux applicables à chaque catégorie d'activité des artisans et commerçants relevant du régime de l'article L. 133-6-8 du code de la sécurité sociale (Journal officiel du 19 décembre 2008)

Art. 1er. – Il est inséré, après l'article D. 131-6 du code de la sécurité sociale, un article D. 131-6-1 ainsi rédigé :

« Art. D. 131-6-1. – Pour les travailleurs indépendants mentionnés aux a et b du 1° de l'article L. 613-1, le taux mentionné au premier alinéa de l'article L. 133-6-8 est fixé à :

« a) 12 % pour les travailleurs indépendants concernés par le premier seuil prévu au premier alinéa du 1 de l'article 50-0 du code général des impôts ;

« b) 21,3 % pour les travailleurs indépendants concernés par le second seuil prévu au premier alinéa du 1 de l'article 50-0 du code général des impôts ;

« c) 21,3 % pour les travailleurs indépendants concernés par le seuil prévu au 1 de l'article 102 ter du code général des impôts. »

Art. 2. – L'article D. 131-8 du code de la sécurité sociale est complété par un alinéa ainsi rédigé :

« De même, elles ne sont pas applicables pour le calcul des cotisations et contributions sociales dues par les personnes entrant dans le champ d'application de l'article L. 133-6-8. »

Art. 3. – La sous-section 2 de la section 2 du chapitre III bis du titre III du livre 1^{er} du code de la sécurité sociale est abrogée.

Art. 4. – 1° Les dispositions des articles 1er à 3 du présent décret s'appliquent à partir du 1^{er} janvier 2009

2° Les articles D. 131-6, D. 131-7 et D. 131-8 du code de la sécurité sociale sont abrogés à compter du 1^{er} janvier 2010.

Art. 5. – La ministre de l'économie, de l'industrie et de l'emploi, le ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique et le secrétaire d'Etat chargé du commerce, de l'artisanat, des petites et moyennes entreprises, du tourisme et des services sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent décret, qui sera publié au Journal officiel de la République française.