

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

4 G-3-09

N° 40 DU 9 AVRIL 2009

REGIMES D'IMPOSITION – REGIME DES MICRO-ENTREPRISES – VERSEMENT LIBERATOIRE DE L'IMPOT SUR LE REVENU (ARTICLE 1^{ER} DE LA LOI DE MODERNISATION DE L'ECONOMIE)

(C.G.I., art 151-0, 163 quatervicies, 197 C, 200 sexies, 1417 et 1649-0 A)

NOR : ECE L 09 10026 J

Bureau B 1

ECONOMIE GENERALE DE LA MESURE

L'article 1^{er} de la loi n° 2008-776 de modernisation de l'économie crée pour certains contribuables un régime simplifié et libératoire de paiement de leur impôt sur le revenu et de leurs charges sociales.

Ce dispositif de versement libératoire de l'impôt sur le revenu est uniquement réservé aux exploitants :

- qui relèvent de l'un des régimes des micro-entreprises codifiés aux articles 50-0 et 102 ter du code général des impôts ;

- dont le montant des revenus du foyer fiscal de l'avant-dernière année, tel que défini au IV de l'article 1417 du code général des impôts, est inférieur ou égal, pour une part de quotient familial, à la limite supérieure de la troisième tranche du barème de l'impôt sur le revenu de l'année précédant celle au titre de laquelle l'option est exercée. Cette limite est majorée respectivement de 50 % ou 25 % par demi-part ou quart de part supplémentaire ;

- qui ont exercé l'option pour le régime prévu à l'article L. 133-6-8 du code de la sécurité sociale.

L'article 24 de la loi de finances rectificative pour 2008 a en outre apporté certaines précisions sur l'articulation du nouveau régime du versement libératoire de l'impôt sur le revenu avec le régime du micro-social, et sur la date limite d'option au titre de l'année 2009 pour les contribuables déjà en activité en 2008.

La présente instruction commente le volet fiscal de ces nouvelles dispositions qui s'appliquent au chiffre d'affaires ou aux recettes réalisées à compter du 1^{er} janvier 2009.

•

INTRODUCTION

1. L'article 1^{er} de la loi de modernisation de l'économie (n° 2008-776 du 4 août 2008) crée au profit des exploitants individuels relevant du régime des micro-entreprises un régime simplifié et libérateur pour le paiement de l'impôt sur le revenu et des charges sociales.

Ce nouveau dispositif, ouvert sur option et sous conditions, prend la forme d'un versement mensuel ou trimestriel de l'impôt sur le revenu et des charges sociales auprès d'un guichet unique, à savoir les caisses de sécurité sociale de base visées à l'article L. 611-8 du code de la sécurité sociale, c'est-à-dire la caisse du régime social des indépendants (RSI) à laquelle le cotisant est affilié.

2. Codifié à l'article 151-0 du code général des impôts pour son volet fiscal, ce dispositif du versement libérateur supprime la règle de décalage entre la perception des revenus et le paiement de l'impôt correspondant, celui-ci étant désormais acquitté au titre de l'année de réalisation des résultats d'exploitation. En outre, le montant du versement est déterminé par application d'un taux proportionnel au chiffre d'affaires ou aux recettes de la période choisie et libère ce revenu de l'imposition au barème progressif.

3. Ce dispositif vient ainsi compléter, pour les très petites entreprises, les régimes des micro-entreprises, qui demeurent applicables en l'absence d'option pour le versement libérateur. Ce nouveau régime entre en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2009.

4. L'article 24 de la loi de finances rectificative pour 2008 a en outre précisé l'identité du service destinataire de l'option pour le régime du versement libérateur de l'impôt sur le revenu, à savoir la caisse du RSI et porté au 31 mars 2009 la date limite d'option pour les contribuables en activité au 1^{er} janvier 2009 souhaitant se placer sous le nouveau dispositif dès 2009.

5. Sauf mention contraire, les articles mentionnés dans la présente instruction sont ceux du code général des impôts ou de ses annexes. Par ailleurs, le code de la sécurité sociale est désigné par l'abréviation CSS.

CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION DU VERSEMENT LIBERATOIRE DE L'IMPOT SUR LE REVENU

6. Conformément au I de l'article 151-0, le dispositif du versement libérateur de l'impôt sur le revenu s'applique aux exploitants individuels qui remplissent, de manière cumulative, les conditions suivantes :

- ils sont soumis aux régimes définis aux articles 50-0 ou 102 ter ;
- le montant des revenus du foyer fiscal de l'avant-dernière année, tel que défini au IV de l'article 1417, est inférieur ou égal, pour une part de quotient familial, à la limite supérieure de la troisième tranche du barème de l'impôt sur le revenu de l'année précédant celle au titre de laquelle l'option est exercée ;
- l'option pour le régime prévu à l'article L. 133-6-8 du CSS a été exercée.

Section 1 : Relever d'un régime micro-BIC ou déclaratif spécial BNC

7. Aux termes du I de l'article 151-0, seuls les exploitants individuels relevant du régime des micro-entreprises (micro-BIC ou déclaratif spécial BNC) peuvent bénéficier du versement libérateur de l'impôt sur le revenu.

Sont ainsi placées dans le champ d'application du versement libérateur de l'impôt sur le revenu les personnes qui :

- exploitent à titre individuel, à l'exclusion des sociétés de personnes ou de capitaux ;
- exercent une activité non exclue par la loi du régime des micro-entreprises, ces activités exclues étant, pour les activités commerciales, les opérations portant sur des immeubles, fonds de commerce, actions ou parts de sociétés immobilières, les opérations de location de matériels et de biens de consommation durable, et les opérations réalisées, à titre professionnel, sur un marché à terme d'instruments financiers ou d'options négociables, sur des bons d'option et des opérations à terme sur marchandises sur un marché réglementé (cf. g du 2 de l'article 50-0), et pour les titulaires de bénéfices non commerciaux, ces mêmes opérations réalisées à titre habituel sur un marché à terme d'instruments financiers ou d'options négociables, sur des bons d'option ou un marché à terme réglementé de marchandises (5° du 2 de l'article 92 du CGI), les officiers publics ou ministériels pour les bénéfices provenant de leurs charges et offices ainsi que les contribuables dont les bénéfices proviennent de la production littéraire, scientifique, artistique ou de la pratique d'un sport et qui optent pour l'imposition selon un revenu moyen (cf. articles 100 et 100 bis) ;

- exploitent une entreprise dont le chiffre d'affaires ou les recettes annuels n'excèdent pas 80 000 € hors taxes s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place, ou de fournir le logement à l'exclusion de la location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés, autres que ceux mentionnés aux 1° à 3° du III de l'article 1407, ou 32 000 € hors taxes s'il s'agit d'autres entreprises (prestations de services ou titulaire de revenus non commerciaux) ;

- bénéficient du régime de franchise en base de TVA, lorsqu'elles n'en sont pas exonérées. Cette condition implique notamment qu'en cas de dépassement des seuils de 80 000 € ou 32 000 €, le régime des micro-entreprises ne peut s'appliquer qu'à la condition que le chiffre d'affaires ou les recettes annuels n'excèdent pas les seuils prévus à l'article 293 B, soit 88 000 € ou 34 000 € selon l'activité, dans la limite de deux ans de dépassement des seuils de 80 000 € ou 32 000 € ;

- n'ont pas opté pour un régime réel d'imposition pour la TVA ou pour la détermination de leur revenu professionnel en catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux ou des bénéficiaires non commerciaux.

8. Il est rappelé que la possibilité de dépasser pendant deux années consécutives les seuils de 80 000 € et 32 000 € est issue du III de l'article 49 de la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007.

9. Les rehaussements des seuils principaux et des seuils intermédiaires résultent de l'article 2 de la loi n° 2008-776 de modernisation de l'économie. Cette loi prévoit également, à compter du 1^{er} janvier 2010 une actualisation ultérieure de ces seuils chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu

10. Pour plus de précisions sur les modalités d'application du régime des micro-entreprises, et notamment sur les modalités de détermination du chiffre d'affaires ou des recettes de référence, il convient de se reporter aux précisions fournies dans les instructions 4 G-2-99 du 30 juillet 1999 (bénéficiaires industriels et commerciaux) et 5 G-6-99 du 29 juillet 1999 (bénéficiaires non commerciaux).

Pour l'ensemble des évolutions des régimes des micro-entreprises et de la franchise en base de TVA intervenues en 2007 (loi de finances rectificative pour 2007) et 2008 (loi de modernisation de l'économie et loi de finances rectificative pour 2008 s'agissant de la location de locaux d'habitation meublés) il convient de se reporter au BOI 3 F-2-08 du 9 décembre 2008 relatif au régime de franchise en base de TVA et au BOI 4 G-1-09 du 5 janvier 2009 relatif au régime des micro-entreprises.

Section 2 : Avoir des revenus inférieurs ou égaux à la limite supérieure de la troisième tranche du barème de l'impôt sur le revenu

11. Conformément aux dispositions du 2° du I de l'article 151-0, pour bénéficier du versement libératoire au titre de l'année N, les exploitants doivent avoir perçu, pour le foyer fiscal et au titre de l'avant-dernière année (année N-2), des revenus inférieurs ou égaux, pour une part de quotient familial, à la limite supérieure de la troisième tranche du barème de l'impôt sur le revenu de l'année précédant celle au titre de laquelle l'option est exercée (année N-1).

Cette limite est majorée respectivement de 50 % ou 25 % par demi-part ou quart de part supplémentaire.

12. Conformément au IV de l'article 1417, les revenus à prendre en considération s'apprécient compte tenu de l'ensemble des revenus du foyer par référence à la notion de revenu fiscal de référence. Ils sont déterminés à partir du montant net des revenus et plus-values du foyer fiscal retenus pour l'établissement de l'impôt sur le revenu afférent aux revenus de l'avant-dernière année précédant celle de l'option, majoré, le cas échéant, de certains revenus exonérés ou soumis aux versements libératoires.

Il s'agit, en pratique, du revenu fiscal de référence figurant sur l'avis d'imposition d'impôt sur le revenu des exploitants individuels. Ainsi, la prise en compte des revenus de l'avant-dernière année leur permet de se référer simplement au dernier avis d'imposition reçu en N-1, et relatif aux revenus de l'année N-2, pour savoir s'ils peuvent opter, au titre de l'année N, pour le nouveau dispositif du versement libératoire de l'impôt sur le revenu.

13. Le revenu fiscal de référence demeure calculé comme si le versement libératoire ne s'appliquait pas. Ainsi, pour sa détermination, il est tenu compte du chiffre d'affaires ou des recettes réalisés diminués de l'abattement pour frais professionnels de 71 %, 50 % ou 34 % applicable selon la nature de l'activité exercée, c'est-à-dire comme si le revenu professionnel était déterminé selon les règles prévues aux articles 50-0 et 102 ter et était soumis au barème progressif.

14. Exemple : Un exploitant individuel, marié sans enfant, souhaite opter pour le versement libératoire de l'impôt sur le revenu à compter du 1^{er} janvier 2009.

Son revenu fiscal de référence de l'année N-2 (année 2007) est de 48 000 € (montant figurant sur l'avis d'imposition relatif aux revenus de l'année 2007 reçu en 2008).

Ce montant, rapporté à une part de quotient familial, est à comparer à la limite supérieure de la troisième tranche du barème de l'impôt sur le revenu de l'année N-1, en l'espèce le barème 2008 applicable aux revenus de 2007 soit 25 195 €.

Les revenus N-2 pour une part de quotient familial s'élèvent donc à $48\,000/2 = 24\,000$ €.

Ils sont inférieurs à la limite supérieure de la troisième tranche du barème. L'exploitant pourra donc bénéficier du dispositif du versement libératoire de l'impôt sur le revenu au titre de 2009, si les autres conditions prévues par l'article 151-0 sont par ailleurs remplies.

15. La modification de la situation de famille de l'exploitant au cours de l'année civile (mariage, divorce, décès...) entraîne la souscription de plusieurs déclarations effectuées au titre de chacune des périodes antérieures et postérieures à l'événement.

Dès lors, pour apprécier la limite annuelle des revenus du foyer fiscal mentionnés au n°11, il convient de convertir en année pleine le revenu fiscal de référence de ce foyer. Pour déterminer le revenu fiscal de référence, il est appliqué un coefficient de conversion égal au rapport entre le nombre de jours de l'année civile et celui correspondant à la période entre la date de l'événement et le 31 décembre. Par mesure de simplification, le nombre de jours d'une année civile est égal à 360, soit 30 jours par mois.

16. Le foyer fiscal s'entend de celui existant à la date d'option pour le versement libératoire. Il en résulte les situations suivantes en cas de changement dans la composition du foyer :

- mariage ou conclusion d'un pacte civil de solidarité l'avant-dernière année : les revenus du foyer sont ceux de la déclaration afférente à la période postérieure au mariage ou à la conclusion du pacte civil de solidarité ;

- événement mentionné aux 4,5 et 6 de l'article 6 (divorce, séparation, décès...) l'avant-dernière année : les revenus du foyer à prendre en compte sont ceux de la déclaration afférente à la période postérieure à l'événement.

Exemples : demande d'option exercée au titre de l'année 2009

- l'exploitant s'est marié le 1^{er} septembre 2007. La déclaration pour la période du 1^{er} septembre au 31 décembre 2007 fait apparaître un revenu fiscal de référence de 16 000 €. Ce revenu fiscal de référence converti en année pleine est égal à $16\,000 \times 360/120 = 48\,000$ €, soit pour une part de quotient familial, 24 000 €. Ce montant étant inférieur à la limite supérieure de la troisième tranche du barème de l'impôt sur le revenu pour une part de quotient familial, soit 25 195 € pour l'imposition des revenus de l'année 2008, la condition relative au revenu fiscal de référence est remplie ;

- l'exploitant a divorcé le 1^{er} juillet 2007 et il souhaite opter pour le versement libératoire. Sa déclaration pour la période du 1^{er} juillet au 31 décembre 2007 fait apparaître un revenu fiscal de référence de 15 000 €. Ce revenu fiscal de référence converti en année pleine est égal à $15\,000 \times 360/180 = 30\,000$ €. Ce montant étant supérieur à la limite supérieure de la troisième tranche du barème de l'impôt sur le revenu, la condition relative au revenu fiscal de référence n'est pas remplie et l'exploitant ne peut donc pas opter pour le versement libératoire de l'impôt sur le revenu.

17. Lorsqu'un exploitant était rattaché au foyer fiscal de ses parents l'avant-dernière année précédant celle de l'option pour le versement libératoire, il convient en principe de retenir le revenu fiscal du foyer, pour l'appréciation de la condition tenant au plafond. Toutefois, pour l'appréciation de cette condition, il est admis que seuls les revenus de la personne précédemment rattachée qui souhaite opter pour le versement libératoire soient pris en compte.

18. Le nombre de parts à retenir correspond à la situation du foyer fiscal à la date de l'option. Ainsi, si, pour une option exercée au titre de 2009, le quotient familial du contribuable s'élève à 2.5 parts, le montant de ses revenus de N-2 devront être inférieurs à $25\,195 + (12\,598 \times 3) = 62\,989$ € (par référence au barème 2008 applicable aux revenus 2007).

Section 3 : Avoir opté pour le régime micro-social

A. RAPPEL SUCCINCT DU REGIME MICRO-SOCIAL

19. Ce régime nouveau, codifié à l'article L. 133-6-8 du CSS, est optionnel. Sous réserve des précisions figurant à l'alinéa suivant, il est ouvert aux contribuables qui relèvent sur le plan fiscal du régime des micro-entreprises (micro-BIC ou déclaratif spécial BNC, cf. n^{os} 7 à 10 ci-dessus).

20. Il permet un calcul mensuel ou trimestriel des cotisations et contributions de sécurité sociale. Le montant dû est déterminé en appliquant au montant du chiffre d'affaires ou des recettes du mois ou trimestre précédent un taux fixé par décret (cf. article D. 131-6-1 et D. 131-6-2 du CSS) pour chaque catégorie d'activité que constituent les ventes (taux de 12 %), les prestations de services (taux de 21,3 %), les revenus non commerciaux réalisés par les travailleurs indépendants affiliés au RSI (taux de 21,3 %) ou les revenus réalisés par les professionnels libéraux affiliés à la section professionnelle de l'assurance vieillesse des professions libérales mentionnée au 11^e de l'article R. 641-1 du CSS, c'est-à-dire la CIPAV (taux de 18,3 %). En effet, le dispositif du micro-social simplifié n'est ouvert actuellement qu'aux entrepreneurs ayant une activité artisanale, commerçants et professions libérales relevant du RSI ainsi que, en application de l'article 34 de la loi n° 2009-179 du 17 février 2009 pour l'accélération des programmes de construction et d'investissements publics et privés, aux professions libérales relevant de la CIPAV (architectes, géomètres-experts, conseils,...).

21. L'option doit être adressée aux caisses du RSI, au plus tard le 31 décembre de l'année précédant celle au titre de laquelle elle est exercée.

En cas de création d'activité, l'option doit être exercée au plus tard le dernier jour du troisième mois qui suit celui de la création. Ainsi, un exploitant qui crée son activité le 15 février peut opter pour le régime micro-social jusqu'au 31 mai.

Cette option s'applique tant qu'elle n'a pas été expressement dénoncée dans les mêmes conditions.

Par dérogation, conformément aux dispositions du II de l'article 24 de la loi de finances rectificative pour 2008, l'option peut être exercée, au titre de l'année 2009, jusqu'au 31 mars 2009. Ce report de la date limite d'option ne s'applique pas aux personnes qui créent leur entreprise en 2009, et qui continuent à pouvoir opter jusqu'au dernier jour du troisième mois qui suit celui de la création, quelle que soit la date de celle-ci.

22. En l'absence de dénonciation, le régime du micro-social s'applique dans les mêmes conditions que le régime des micro-entreprises, y compris en cas de dépassement des seuils (cf. n° 8 ci-dessus). Par exception, lorsque le régime des micro-entreprises cesse de s'appliquer rétroactivement au premier jour de l'année au cours de laquelle les seuils de 88.000 € ou 34.000 € sont dépassés, le régime du micro-social continue toutefois de s'appliquer jusqu'au 31 décembre de l'année en cours, conformément au dernier alinéa de l'article L. 133-6-8 du CSS.

23. Pour plus de précisions, il convient de se référer à la circulaire à paraître de la direction de la sécurité sociale.

B. ARTICULATION DE L'OPTION POUR LE REGIME DU VERSEMENT LIBERATOIRE DE L'IMPOT SUR LE REVENU AVEC LE REGIME DU MICRO-SOCIAL

24. Le contribuable qui souhaite opter pour le régime du versement libératoire de l'impôt sur le revenu doit avoir opté pour le régime du micro-social. Il peut dès lors, soit opter simultanément pour ces deux régimes, soit opter dans un premier temps pour le régime du micro-social lorsqu'il en respecte les conditions, puis ultérieurement pour le régime du versement libératoire fiscal, sous réserve de respecter les délais d'option précités. Le contribuable peut opter pour le régime du micro-social sans opter pour le régime du versement libératoire à l'impôt sur le revenu. A l'inverse, il ne peut pas opter pour le régime du versement libératoire à l'impôt sur le revenu sans avoir opté pour le régime du micro-social.

C. CAS PARTICULIER DE L'EXPLOITANT BENEFICIAIRE D'UNE EXONERATION SOCIALE

25. Aux termes de l'article R. 133-30-4 du CSS, le créateur d'entreprise qui bénéficie d'une exonération de cotisations de sécurité sociale peut demander le bénéfice du dispositif du régime micro-social au plus tard le dernier jour du troisième mois qui suit celui de la création de son entreprise.

26. Cet article précise néanmoins que le bénéfice de l'option ne prend effet qu'à l'issue de cette période d'exonération. Dès lors, l'option pour le versement libératoire ne peut prendre également effet qu'à l'issue de cette même période.

CHAPITRE 2 : MODALITES D'APPLICATION DU VERSEMENT LIBERATOIRE DE L'IMPOT SUR LE REVENU

Section 1 : Précisions relatives à l'option

Sous-section 1 : Principe et caractéristiques de l'option

27. Le versement libératoire de l'impôt sur le revenu s'applique sur option expresse des exploitants qui remplissent les conditions posées au I de l'article 151-0.

28. Au titre d'un même foyer fiscal, l'option pour le dispositif institué par l'article 151-0 s'applique distinctement pour chacun de ses membres dès lors qu'ils exercent des activités professionnelles distinctes, étant observé que s'ils exercent en commun, l'option pour le versement libératoire ne leur est pas ouverte dans la mesure où ils ne relèvent pas d'un régime micro-entreprises. (cf. BOI 4 G-2-99 du 30 juillet 1999, n° 8).

29. L'option pour le dispositif du versement libératoire de l'impôt sur le revenu n'emporte aucun effet sur les plus-values professionnelles provenant de la cession de biens affectés à l'exploitation, qui demeurent déterminées et imposées dans les conditions de droit commun.

Sous-section 2 : Modalités d'exercice de l'option

A. DELAI ET LIEU D'EXERCICE DE L'OPTION

30. Aux termes de IV de l'article 151-0, tel que modifié par les dispositions du I de l'article 24 de la loi de finances rectificative pour 2008, l'option est adressée à la caisse du RSI dont relève l'intéressé au plus tard le 31 décembre de l'année précédant celle au titre de laquelle elle est exercée.

Par exception, en cas de création d'activité, l'option doit être exercée au plus tard le dernier jour du troisième mois qui suit celui de la création.

31. Ainsi, l'option pour le régime du versement libératoire de l'impôt sur le revenu s'exerce auprès du même organisme que l'option pour le régime du micro-social, à savoir la caisse du RSI dont le contribuable dépend, qui joue ainsi le rôle de guichet unique aussi bien pour l'option que pour les versements ultérieurs (cf. ci-dessous).

Par exception, en cas de création d'activité, l'option peut être exercée auprès du centre de formalité des entreprises.

32. Il est précisé que la création d'activité s'entend soit de la date d'immatriculation au registre du commerce et des sociétés ou au répertoire des métiers, soit de la date de déclaration de la création de l'entreprise auprès du centre de formalités des entreprises.

L'article L.123-1-1 du code de commerce, issu de l'article 8 de la loi de modernisation de l'économie, prévoit en effet que les exploitants individuels bénéficiant du régime prévu à l'article L. 133-6-8 du CSS (régime micro-social) sont dispensés de cette immatriculation. Ils peuvent néanmoins la demander.

33. Par ailleurs, une option formulée hors délai, ainsi qu'une option formulée alors que les conditions posées à l'article 151-0 ne sont pas remplies, est irrégulière et ne saurait donc autoriser le versement libératoire de l'impôt sur le revenu dû à raison de l'activité pour laquelle elle a été exercée.

Tel serait le cas d'une activité créée en cours d'année pour laquelle l'exploitant opte pour le versement libératoire, mais dont le chiffre d'affaires ou les recettes, ajustés prorata temporis, dépassent les seuils de 80 000 € et 32 000 €.

Le régime des micro-entreprises n'étant pas applicable, conformément au 1° du IV de l'article 151-0, la fraction des versements effectués correspondant à l'impôt sur le revenu ne fait pas l'objet d'un remboursement, mais peut s'imputer sur l'impôt sur le revenu calculé, l'année suivante, dans les conditions de droit commun, les revenus professionnels étant déterminés en principe selon un mode réel d'imposition et soumis au barème progressif. Seul l'excédent de versements sur le montant de l'impôt sur le revenu peut alors faire l'objet d'un remboursement.

Cas particulier : options exercées au titre de l'année 2009

34. Le II de l'article 24 de la loi de finances rectificative pour 2008 prévoit que les travailleurs indépendants en activité au 1^{er} janvier 2009 peuvent opter pour ces dispositifs au titre de l'année 2009 jusqu'au 31 mars 2009.

B. FORME ET CONTENU DE L'OPTION

35. Conformément à l'article 41 DG ter de l'annexe III, l'option est exercée selon les modalités prévues à l'article R. 133-30-1 du CSS, au moyen d'un formulaire dont le modèle sera fixé par arrêté, ou bien sur le site internet déclaratif www.lautoentrepreneur.fr.

Section 2 : Détermination du versement libératoire de l'impôt sur le revenu

A. PRINCIPES

36. Aux termes du II de l'article 151-0, le versement libératoire de l'impôt sur le revenu est liquidé par application, au montant du chiffre d'affaires ou des recettes, hors taxes, de l'un des taux suivants :

- 1 % pour les entreprises de vente ou de fourniture de logement ;
- 1,7 % pour les entreprises de prestations de services ;
- 2,2 % pour les entreprises non commerciales (libérales...).

37. L'assiette du versement est constituée du chiffre d'affaires ou des recettes réalisés au titre du mois ou du trimestre de référence.

Pour la détermination du chiffre d'affaires ou des recettes, les opérations à retenir sont celles définies au BOI 4 G-2-99 n^{os} 4-5 et 5 G-6-99 n^{os} 15 à 18.

Elles correspondent pour les activités de nature commerciale aux créances acquises retenues dans les conditions prévues à l'article 38-2 bis, et pour les activités de nature non commerciale aux sommes effectivement encaissées ou dont le contribuable a eu la libre disposition dans le cadre de son activité. Toutefois, pour les activités de nature commerciale et à condition de procéder de la même manière tous les ans, il peut être admis de prendre en compte les recettes effectivement perçues (BOI 4-G-2-99 n° 5). En outre, le chiffre d'affaires ou les recettes n'incluent pas les sommes encaissées qui répondent à la définition des débours : ces sommes doivent nécessairement être engagées au nom et pour le compte du client et faire l'objet d'une reddition de compte exacte (à l'exclusion, en conséquence, de tout montant forfaitaire). Tel peut être le cas, par exemple, des frais de transport, s'ils satisfont à ces conditions (cf., *mutatis mutandis*, DB 3 B 1121, n° 34).

38. Si l'exploitant n'a réalisé aucun chiffre d'affaires ou aucune recette au titre du mois ou du trimestre précédent, il n'est tenu à aucune déclaration (R. 133-30-2 du CSS) et à aucun versement.

39. En cas d'option dans les trois mois suivant celui de la création d'activité, l'article R. 133-30-2 du CSS prévoit que le premier versement est assis sur le chiffre d'affaires ou les recettes réalisés du jour de la création à la fin :

- des trois mois civils consécutifs suivants, pour un exploitant ayant opté pour un versement mensuel ;
- du trimestre civil suivant, pour un exploitant ayant opté pour un versement trimestriel.

40. Par ailleurs, lorsque l'exploitant sort d'un régime d'exonération de cotisations de sécurité sociale, l'article R. 133-30-4 du CSS prévoit que le premier versement est assis sur le chiffre d'affaires ou les recettes réalisés pour la période comprise entre la date de fin du bénéfice de l'exonération et la fin du mois ou du trimestre civil suivant.

Il sera admis qu'il en aille de même du point de vue fiscal, pour le premier paiement relatif au versement libératoire de l'impôt sur le revenu dû après la création ou après la fin d'une période d'exonération de cotisations de sécurité sociale.

B. APPLICATION DE REGIMES D'EXONERATION SPECIFIQUES

41. Il est rappelé que les exploitants bénéficiant du régime des micro-entreprises peuvent être éligibles des régimes d'exonération particuliers. Il s'agit des entreprises :

- implantées en zone franche urbaine (articles 44 octies et 44 octies A) ;
- qualifiées de jeunes entreprises innovantes (article 44 sexies A) ;
- implantées dans des pôles de compétitivité (article 44 undecies) ;
- implantées dans des bassins d'emplois à redynamiser (article 44 duodecies) ;
- implantées dans des zones de restructuration de la défense (article 44 terdecies).

42. Dans la mesure où le dispositif instauré à l'article 151-0 prévoit une taxation selon le chiffre d'affaires ou les recettes, et non sur un résultat net, il n'est pas possible, en cas d'option pour le régime du versement libératoire de l'impôt sur le revenu, de bénéficier de ces exonérations qui sont déterminées selon le résultat net de l'entreprise.

43. Le contribuable qui souhaite bénéficier de ces dispositifs doit par conséquent demeurer imposable sous le régime de la micro-entreprise, et opter, s'il le souhaite, pour le régime du versement libératoire de l'impôt sur le revenu seulement à l'issue des périodes d'exonération.

Section 3 : Modalités de déclaration et de paiement

Sous-section 1 : Obligations déclaratives et de paiement

44. Aux termes du V de l'article 151-0, le dépôt et le paiement doivent être effectués selon les règles applicables au recouvrement des cotisations et contributions de sécurité sociale visées à l'article L. 133-6-8 du CSS.

45. Le II de l'article 41 DG ter de l'annexe III renvoie ainsi aux règles définies à l'article R. 133-30-2 ou, en cas de création ou de reprise d'activité ou de fin d'une période d'exonération à celles définies respectivement aux articles R. 133-30-3 et R. 133-30-4 du CSS.

A. DELAI ET LIEU DE DECLARATION ET DE PAIEMENT

46. L'exploitant individuel doit déposer, mensuellement ou trimestriellement, selon l'option formulée, la déclaration prévue à l'article R. 133-30-2 du CSS, auprès de l'organisme chargé de l'encaissement des cotisations et contributions sociales dues à titre personnel, c'est-à-dire auprès du centre de paiement du RSI. Le paiement des sommes dues (cotisations et contributions sociales et, le cas échéant, impôt sur le revenu) est effectué simultanément auprès du même organisme.

47. Ainsi, la déclaration accompagnée du paiement doit être adressée aux centres de paiement du RSI, guichet unique de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et de l'impôt sur le revenu dus au titre de l'activité professionnelle bénéficiant du dispositif du versement libératoire.

L'article R. 133-30-2 du CSS dispose que la déclaration est transmise accompagnée du règlement des sommes dues, au plus tard :

- pour les exploitants ayant opté pour le versement mensuel, à la fin du mois suivant ;
- pour les exploitants ayant opté pour le versement trimestriel, les 30 avril, 31 juillet, 31 octobre de l'année et 31 janvier de l'année suivante, au titre de chaque trimestre civil.

48. Par dérogation, en cas de début d'activité, la première déclaration du chiffre d'affaires ou des recettes et le paiement correspondant, portent sur les sommes dues pour la période comprise entre le début d'activité et la fin :

- des trois mois civils consécutifs suivants pour un exploitant ayant opté pour un versement mensuel ;
- du trimestre civil suivant, pour un exploitant ayant opté pour un versement trimestriel.

49. De même, en cas de fin d'une période d'exonération de cotisations de sécurité sociale, la première déclaration de chiffre d'affaires ou de recettes et le paiement correspondant portent sur les sommes dues pour la période comprise entre la date de fin du bénéfice de l'exonération et la fin du mois ou du trimestre civil suivant.

50. Si l'exploitant n'a réalisé aucun chiffre d'affaires ou aucune recette, il n'est pas tenu de transmettre le formulaire.

51. Exemple : un exploitant individuel qui exerce une activité de vente opte pour le dispositif du versement libératoire. Cet exploitant est célibataire et sans enfant.

Il déclare au titre de l'année N et de ses revenus BIC, un chiffre d'affaires de 76 000 € décomposé comme suit :

Janvier : 8 000 €	Juillet : 8 000 €
Février : 6 000 €	Août : 0 €
Mars : 7 000 €	Septembre : 7 000 €
Avril : 6 500 €	Octobre : 6 000 €
Mai : 6 000 €	Novembre : 6 500 €
Juin : 6 000 €	Décembre : 9 000 €

Sa déclaration d'impôt ne fait état d'aucun autre revenu. Ayant opté pour un versement libératoire trimestriel, il acquitte au titre de l'impôt sur le revenu du :

1^{er} trimestre N : $21\,000 \times 1\% = 210$ € au plus tard le 30 avril N ;

2^{ème} trimestre N : $18\,500 \times 1\% = 185$ € au plus tard le 31 juillet N ;

3^{ème} trimestre N : $15\,000 \times 1\% = 150$ € au plus tard le 31 octobre N ;

4^{ème} trimestre N : $21\,500 \times 1\% = 215$ € au plus tard le 31 janvier N+1.

Son impôt sur le revenu s'est donc élevé au titre de l'année N à 760 €. En N+1, son unique obligation est de reporter le montant de son chiffre d'affaires soit 76 000 € sur la déclaration 2042. Il n'a aucun paiement à effectuer en N+1 au titre de ses revenus de N sauf à régler la dernière échéance de N (en l'occurrence le dernier trimestre). Les versements effectués en N ne donnent lieu à aucune régularisation en N+1.

S'il n'avait pas opté pour le versement libératoire, il aurait dû acquitter, en N+1, la somme de 1 809 € au titre de l'impôt sur le revenu (calcul effectué pour les besoins de l'exemple selon le barème 2008 applicable aux revenus de 2007).

B. FORME ET CONTENU DE LA DECLARATION PERIODIQUE

52. Le formulaire commun à la déclaration du chiffre d'affaires ou des recettes de référence et à la détermination du montant des cotisations et contributions sociales et du versement libératoire est fixé par arrêté à paraître.

53. Ce formulaire comprend les informations suivantes :

- montant du chiffre d'affaires ou des recettes réalisés au cours du mois ou du trimestre civil précédent ;
- montant des cotisations et contributions sociales correspondantes ;
- en cas d'option pour le versement libératoire de l'impôt sur le revenu, montant de l'impôt sur le revenu dû au titre de la période.

54. Le formulaire est daté et signé par l'exploitant, et est transmis accompagné du règlement des sommes dues à l'organisme désigné à l'article R. 133-30-2 du CSS.

55. Il peut également être transmis par voie électronique, dans les conditions mentionnées à l'article L. 133-5 du CSS. Le paiement correspondant peut aussi être effectué sous forme dématérialisée.

C. OBLIGATION DECLARATIVE ANNUELLE

56. Conformément au V de l'article 151-0, le montant du chiffre d'affaires ou des recettes annuels ainsi que le montant des plus-values doivent être portés sur la déclaration d'impôt sur le revenu correspondante, étant rappelé que ces dernières demeurent soumises au barème progressif de l'impôt sur le revenu dans les conditions de droit commun.

Sous-section 2 : Sanction du non respect des obligations déclaratives et de paiement

57. Aux termes du V de l'article 151-0, les versements représentatifs de l'impôt sur le revenu sont effectués selon les règles et sous les garanties et sanctions applicables au recouvrement des cotisations et contributions de sécurité sociale visées à l'article L. 133-6-8 du CSS.

Ainsi, en cas de non-paiement des sommes dues aux dates mentionnées à l'article R. 133-30-2 du CSS, il est appliqué, conformément aux dispositions de l'article R. 133-30-6 du même code, une majoration de retard de 5 % calculée sur le montant dû et non versé aux dates limites d'exigibilité et de 0,4% du montant dû par mois ou fraction de mois écoulé à compter des dates d'exigibilité.

58. Il convient en revanche d'appliquer les règles propres à l'impôt sur le revenu pour le contrôle et, le cas échéant, le recouvrement des impositions supplémentaires.

Dès lors, en cas de défaut de déclaration, l'éventuelle mise en œuvre d'une procédure de rectification doit être effectuée, pour les versements d'impôt sur le revenu, selon les règles du livre des procédures fiscales. Les éventuelles sanctions d'assiette, ainsi que le recouvrement des impositions supplémentaires sont eux aussi, à la différence des versements spontanés, mis en œuvre selon les règles propres à l'impôt sur le revenu.

Section 4 : Effets du versement libératoire

Sous-section 1 : Libération de l'impôt sur le revenu

59. L'option a pour effet de libérer de l'impôt sur le revenu les revenus de l'activité professionnelle pour laquelle elle est exercée, selon les dispositions du V de l'article 151-0.

Ainsi, aucune régularisation ne doit être effectuée en N+1 au titre des versements effectués en N, ces derniers étant définitifs. L'impôt sur le revenu établi en N+1 sur les revenus de N soumis au barème n'est alors dû qu'en proportion de la part des revenus autres que ceux soumis au versement libératoire.

Ces revenus doivent néanmoins être reportés sur la déclaration de revenus souscrite par le contribuable (déclaration 2042) y compris dans l'hypothèse où il n'a pas de revenus autres que ceux soumis au versement libératoire.

Le dépôt de cette déclaration permet de s'assurer du respect par l'exploitant des limites des régimes micro-BIC et déclaratif spécial BNC et de la validité de l'option formulée pour ce dispositif.

60. Le versement libératoire permet ainsi de supprimer le décalage d'un an entre la perception des revenus et le paiement de l'impôt.

Il est précisé qu'au titre de la première année d'application du versement fiscal, le contribuable peut être amené à acquitter à la fois l'impôt sur le revenu déterminé par application du barème aux revenus de l'année précédente, et l'impôt sur le revenu déterminé sur le chiffre d'affaires ou les recettes de l'année, par mois ou par trimestre.

Par ailleurs, les revenus qui sont soumis au versement libératoire ne sont pas pris en compte pour la détermination du montant des acomptes d'impôt sur le revenu, qui demeurent éventuellement dus lorsque des revenus autres que ceux libérés de l'impôt sont perçus par le foyer fiscal et soumis au barème progressif.

61. Enfin, l'option pour le dispositif du versement libératoire de l'impôt sur le revenu n'emporte aucun effet sur les plus-values professionnelles provenant de la cession de biens affectés à l'exploitation, qui demeurent déterminées et imposées dans les conditions de droit commun.

Sous-section 2 : Effets sur d'autres dispositifs fiscaux

A. CALCUL DE L'IMPOT SUR LE REVENU

62. Aux termes de l'article 197 C, l'impôt dont le contribuable est redevable en France sur les revenus autres que les revenus soumis aux versements libératoires prévus par l'article 151-0 est calculé au taux correspondant à l'ensemble de ses revenus imposables, y compris ceux soumis au versement libératoire, et exonérés.

63. Cette règle dite du taux effectif consiste à calculer l'impôt en tenant également compte, pour la détermination du taux d'imposition applicable, des revenus soumis aux versements libératoires et ce afin de respecter le principe de progressivité de l'impôt sur le revenu. L'impôt est donc calculé sur le total des revenus, mais il n'est dû qu'en proportion de la part des revenus autres que ceux soumis au versement libératoire dans ce total des revenus.

*M. A exploite une entreprise et a opté pour le versement fiscal libératoire. Il retire de son activité un chiffre d'affaires annuel égal à 78 000 euros. Son épouse perçoit par ailleurs un salaire annuel imposable égal à 20 000 euros. Il verse 780 euros (78 000 * 1 %) au titre du versement fiscal libératoire. S'il n'avait pas opté, le foyer aurait été imposé sur $(20000*0,9+78000*0,29) = 40620$ euros pour deux parts. Il en aurait résulté un impôt égal à 3132 euros. L'impôt effectivement dû en complément du versement forfaitaire libératoire sera égal à $(20000*0,9)*3132/40620 = 1388$ euros. Calculs effectués sur la base du barème 2008 applicable aux revenus 2007.*

B. DETERMINATION DU REVENU FISCAL DE REFERENCE

64. Aux termes du IV de l'article 1417, les revenus soumis au versement libératoire prévu par l'article 151-0 sont retenus, pour leur montant diminué de l'abattement prévu au 1 de l'article 50-0 ou de la réfaction forfaitaire prévu au 1 de l'article 102 ter, pour la détermination du revenu fiscal de référence.

65. Par montant, il convient d'entendre le chiffre d'affaires ou les recettes annuels hors taxes réalisés par l'exploitant individuel au titre de l'activité professionnelle bénéficiant des dispositions de l'article 151-0, le chiffre d'affaires ou les recettes étant déterminés selon les règles applicables aux régimes des micro-entreprises.

C. PRIME POUR L'EMPLOI

66. Sont notamment éligibles à la prime pour l'emploi, les contribuables percevant des bénéfices d'activités exercées à titre professionnel et déclarés dans les catégories des bénéfices industriels et commerciaux et des bénéfices non commerciaux.

Sont ainsi pris en compte, pour la détermination de l'éligibilité à la prime pour l'emploi, les bénéfices industriels et commerciaux professionnels définis aux articles 34 et 35, déclarés et imposés selon le régime des micro-entreprises. Les plus-values nettes à court terme déclarées par les contribuables relevant du régime des micro-entreprises sont également retenues dans le champ de cette prime.

Sont également pris en compte, les bénéfices non commerciaux professionnels définis au 1 de l'article 92 imposés selon le régime déclaratif spécial. A cet égard, sont exclusivement concernés les bénéfices déclarés provenant de l'exercice d'une profession non commerciale ainsi que les bénéfices déclarés des professions libérales et des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants, à l'exclusion, par conséquent, des bénéfices tirés de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne provenant pas de l'exercice d'une activité professionnelle.

67. Aux termes de l'article 200 sexies, les revenus soumis au régime du versement libératoire prévu par l'article 151-0 qui répondent aux conditions exposées ci-dessus sont pris en compte pour le calcul de la prime pour l'emploi, pour leur montant hors taxes diminué de l'abattement prévu au 1 de l'article 50-0 ou de la réfaction forfaitaire prévue au 1 de l'article 102 ter.

D. BOUCLIER FISCAL

68. Conformément aux dispositions du a du 4 de l'article 1649-0 A, il est tenu compte des revenus soumis au régime du versement libératoire au titre du droit à restitution des impositions directes pour la fraction qui excède 50 % des revenus perçus.

69. Ces revenus sont pris en compte pour la détermination du droit à restitution à concurrence du montant du chiffre d'affaires ou des recettes 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.

70. Pour plus de précisions, il convient de se reporter à l'instruction administrative du 13 février 2009 commentant les incidences du dispositif de versement libératoire sur le droit à restitution des impositions directes en fonction du revenu, publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 13 A-1-09.

E. PLAN D'ÉPARGNE RETRAITE POPULAIRE (PERP)

71. Conformément aux dispositions de l'article 163 quatervicies, les revenus soumis au régime du versement libératoire sont également pris en compte pour le calcul des primes déductibles du revenu net global.

CHAPITRE 3 : SORTIE DU DISPOSITIF DU VERSEMENT LIBERATOIRE DE L'IMPOT SUR LE REVENU

Section 1 : Dénonciation de l'option

72. Conformément au IV de l'article 151-0, le régime du versement libératoire prend fin en cas de dénonciation de celui-ci par l'exploitant.

73. Selon le IV de l'article 151-0, cette dénonciation doit s'effectuer sous les mêmes formes et conditions que l'option. Elle doit donc être adressée à la caisse du RSI dont le travailleur indépendant relève, au plus tard le 31 décembre de l'année précédant celle au titre de laquelle elle est exercée.

74. Toute dénonciation hors délai est sans effet. Dans une telle hypothèse, l'exploitant continue donc à relever du dispositif pour l'année entière. S'il souhaite sortir du dispositif au titre de l'année suivante, il doit alors renouveler sa dénonciation.

75. Il est par ailleurs rappelé que l'abandon du régime du versement libératoire fiscal n'emporte pas abandon du régime du micro-social. L'exploitant peut par conséquent revenir au régime fiscal de droit commun (imposition au barème de l'impôt sur le revenu), tout en gardant le bénéfice de son option pour le régime micro-social. S'il souhaite sortir également du régime micro-social, il doit le dénoncer expressément, cette dénonciation entraînant en revanche en même temps la dénonciation du régime du versement libératoire fiscal (cf. ci-dessous, n° 88).

Section 2 : Sortie du régime des micro-entreprises

76. Le dispositif du versement libératoire prend fin en cas de sortie du régime des micro-entreprises. Cette sortie peut trouver son origine dans :

- le dépassement des seuils du régime des micro-entreprises ;
- l'option pour un régime réel d'imposition.

Sous-section 1 : Le dépassement des seuils du régime des micro-entreprises

77. Le dépassement des seuils principaux ou des seuils de tolérance applicables en matière de régime micro-BIC ou déclaratif spécial BNC emporte la perte du dispositif institué par l'article 151-0.

A. DEPASSEMENT DES SEULS SEUILS PRINCIPAUX

78. En cas de dépassement des seuils de 80 000 € ou de 32 000 €, selon l'activité, dans la limite des seuils de 88 000 € et 34 000 € prévus en matière de franchise en base de TVA, la sortie du régime des micro-entreprises intervient, à la suite des aménagements institués par l'article 49 de la loi de finances rectificative pour 2007, au titre de la deuxième année qui suit celle du dépassement, sous réserve que l'exploitant soit pour la totalité de l'année en cause placé sous le régime de la franchise en base de TVA. En ce qui concerne les opérateurs dont le régime de franchise en base de TVA est fixé au III de l'article 293 B (avocats, artistes-interprètes...) le seuil du régime déclaratif spécial (32 000 €) peut être dépassé pendant deux ans jusqu'à 41 500 € mais seulement un an jusqu'à 51 000 €. A défaut, le régime de franchise en base ne s'applique plus, et entraîne en conséquence la perte du régime déclaratif spécial.

La perte du régime des micro-entreprises met fin à la fois au dispositif du versement libératoire et au régime micro-social. Cette sortie intervient au 31 décembre de l'année suivant celle du dépassement et n'est donc pas rétroactive.

Il convient de se référer aux BOI commentant les dispositions de l'article 49 de la loi de finances rectificative pour 2007 en matière d'impôt sur le revenu (régimes des micro-entreprises, cf. BOI 4 G-1-09 du 5 janvier 2009) et de TVA (régime de la franchise en base, cf. BOI 3 F-2-08 du 9 décembre 2008) pour plus de précisions sur les modalités d'application de cet aménagement.

79. Exemple : un exploitant individuel imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC a réalisé, au titre d'opérations de vente, un chiffre d'affaires de 70 000 € en 2009, 85 000 € en 2010 et 87 000 € en 2011. Il satisfait, par ailleurs, pour ces années, à l'ensemble des autres conditions relatives au régime du versement libératoire de l'impôt sur le revenu.

Au titre de l'année 2009, il bénéficie de plein droit du régime des micro-entreprises et peut ainsi opter pour le régime micro-social et pour le régime du versement libératoire de l'impôt sur le revenu.

En 2010, son chiffre d'affaires vient à dépasser le seuil de 80 000 €. Il peut néanmoins continuer à bénéficier du régime des micro-entreprises dans la mesure où il s'agit de sa première année de dépassement et que son chiffre d'affaires restant inférieur à 88 000 €, il relève toujours du régime de la franchise en base de TVA. Le régime micro-social et le dispositif du versement libératoire restent donc applicables, sous réserve du respect des autres conditions.

En 2011, son chiffre d'affaires continue à dépasser les seuils du régime des micro-entreprises tout en restant en deçà des seuils de tolérance lui permettant de demeurer en franchise en base de TVA. L'exploitant bénéficie du régime des micro-entreprises puisqu'il s'agit de sa 2^{ème} année de dépassement. Il conserve donc le bénéfice de son option pour le régime micro-social et pour le dispositif du versement libératoire.

En revanche, l'exploitant relève d'un régime réel d'imposition à compter du 1^{er} janvier 2012, année qui suit la 2^e année de dépassement du seuil principal de 80.000 €. Il ne peut donc plus bénéficier du dispositif du versement libératoire, la condition tenant au régime d'imposition n'étant plus respectée. Ce dispositif prend donc fin au 31 décembre 2011 (soit au terme de l'année suivant celle du dépassement). Il en va de même du régime micro-social.

B. DEPASSEMENT DES SEUILS DE TOLERANCE

80. Le dépassement des seuils de 88 000 € et 34 000 €, selon l'activité, entraîne la perte immédiate de la franchise en base de TVA. Dans ce cas, la sortie du régime des micro-entreprises intervient au 1^{er} janvier de l'année d'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée, en application du b du 2 de l'article 50-0 et du b du 6 de l'article 102 ter.

Dans cette situation, la perte du régime de la franchise en base met fin rétroactivement, au 1^{er} janvier de la même année, au dispositif du versement libératoire. L'attention est appelée sur la différence existant avec le régime micro-social, qui dans une telle hypothèse continue de s'appliquer jusqu'au 31 décembre de l'année du dépassement des seuils intermédiaires (cf. alinéa 4 de l'article L. 133-6-8 du CSS).

Conformément au 1^o du IV de l'article 151-0, les versements qui auraient été effectués au cours de cette année civile au titre du régime qui a pris fin rétroactivement au 1^{er} janvier ne sont pas libératoires de l'impôt sur le revenu. Ils s'imputent sur le montant de l'impôt sur le revenu établi dans les conditions prévues aux articles 197 et 197 A, c'est-à-dire soumis au barème progressif l'année suivante, dans les conditions de droit commun. Si ces versements excèdent l'impôt dû, l'excédent est alors restitué.

Il est précisé que l'imputation des versements peut, le cas échéant, être effectuée également sur les acomptes dus l'année suivant celle de sortie du régime, ces acomptes étant représentatifs de l'imposition des revenus qui n'ont pas bénéficié, pendant l'année de leur réalisation, du versement libératoire. La restitution éventuelle ne peut toutefois intervenir que lors de la liquidation du solde de l'impôt.

81. Exemple : un exploitant individuel imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC a réalisé, au titre d'opérations de vente, un chiffre d'affaires de 70 000 € en 2009 et de 95 000 € en 2010, le seuil de 88 000 € étant atteint au cours du mois d'octobre 2010.

Au titre de l'année 2009, il bénéficie de plein droit du régime des micro-entreprises.

Au cours de l'année 2010, son chiffre d'affaires vient à dépasser le seuil de tolérance de 88 000 €. Il devient donc redevable de la TVA, à compter du 1^{er} octobre 2010, et perd rétroactivement le bénéfice du régime des micro-entreprises à compter du 1^{er} janvier 2010.

Le versement libératoire cesse également de s'appliquer à compter de ce même 1^{er} janvier 2010. Dans cette situation, l'exploitant a effectué des versements, sur un mode mensuel ou trimestriel, jusqu'en septembre 2010. Ces versements viennent s'imputer sur l'impôt sur le revenu établi en 2011, sur les revenus de 2010. Cette imputation peut être effectuée sur les acomptes éventuellement dus en 2011, la restitution n'étant toutefois possible que lors de la liquidation du solde de l'impôt en septembre 2011.

A la différence du régime du versement libératoire, le régime micro-social n'est pas remis en cause rétroactivement et s'applique jusqu'au 31 décembre 2010.

Sous-section 2 : L'option pour un régime réel d'imposition

A. EN MATIERE DE TVA

82. Les exploitants individuels peuvent opter pour le paiement de la TVA. Aux termes de l'article 293 F, cette option prend effet au 1^{er} jour du mois au cours duquel elle est déclarée et couvre obligatoirement une période de deux années.

Cette option entraîne la perte du régime des micro-entreprises au 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle elle est exercée. Pour le régime du versement libératoire de l'impôt sur le revenu, les mêmes conséquences que celles exposées ci-dessus au n° 80 s'appliquent.

B. EN MATIERE D'IMPOT SUR LE REVENU

83. L'option de l'exploitant pour un régime réel d'imposition met fin automatiquement au régime du versement libératoire de l'impôt sur le revenu. Les conséquences sont toutefois différentes selon que le contribuable exerce une activité commerciale ou non commerciale, en raison de la différence des règles d'option.

84. A cet égard, il est rappelé qu'en matière de BIC, cette option doit être formulée avant le 1^{er} février de la première année au titre de laquelle le contribuable souhaite bénéficier du régime réel (4 de l'article 50-0).

Cette option entraîne donc la sortie du régime du versement libératoire au 1^{er} janvier de la même année. Cette situation n'emporte en pratique aucune conséquence, puisqu'aucun versement n'aura été effectué au titre du régime du versement libératoire fiscal, au 1^{er} février de l'année, par l'exploitant qui se place volontairement sous un régime réel d'imposition.

85. En matière de BNC en revanche, l'option pour le régime de la déclaration contrôlée doit être exercée dans le délai prévu pour le dépôt de la déclaration de résultats mentionnée à l'article 97 de l'année au titre de laquelle le contribuable demande à être imposé selon ce régime, soit en pratique au plus tard le 30 avril de l'année suivante (5 de l'article 102 ter).

L'option produit par conséquent une rétroactivité forte, au 1^{er} janvier de l'année précédant celle au cours de laquelle elle est exercée.

Dans cette situation, le régime du versement libératoire de l'impôt sur le revenu prend également fin rétroactivement à cette même date de sortie du régime déclaratif spécial. L'impôt sur le revenu est alors établi, pour les revenus de l'année en cause, dans les conditions de droit commun, et les versements effectués par l'exploitant sont imputables sur l'impôt dû, et restituables pour l'excédent.

Par ailleurs, des versements peuvent également avoir été effectués au titre de l'année suivant celle de la sortie du régime déclaratif spécial, l'option pour le régime réel d'imposition pouvant être exercée jusqu'en avril. Ces versements sont alors imputables sur le montant de l'impôt dû l'année suivante sur les revenus de l'année soumis au barème dans les conditions de droit commun, et restituables pour l'excédent.

Dans ce cas particulier, l'imputation de versements sur l'impôt sur le revenu est ainsi possible deux années consécutives.

Section 3 : Revenus dépassant la limite supérieure de la 3^{ème} tranche du barème de l'impôt sur le revenu

86. Conformément au 2° du IV de l'article 151-0, le dispositif du versement libératoire prend fin lorsque les revenus du foyer fiscal de l'avant-dernière année, rapportés à une part de quotient familial, dépassent la limite supérieure de la 3^{ème} tranche du barème de l'impôt sur le revenu.

La majoration de 50 % ou de 25 % par demi-part ou quart de part supplémentaire, prévue au 2° du I de l'article 151-0 pour le champ d'application du régime et mentionnée au n° 11 ci-dessus est également applicable.

87. Cette option cesse ainsi de s'appliquer au titre de la deuxième année suivant celle au cours de laquelle le montant des revenus du foyer fiscal du contribuable a excédé cette limite.

Section 4 : Dénonciation ou perte du régime micro-social

88. Cette dénonciation doit intervenir au plus tard le 31 décembre de l'année précédant celle au titre de laquelle elle est exercée. Elle emporte, au titre de cette même année, la sortie du dispositif du versement libératoire conformément au 3° du IV de l'article 151-0.

Il est rappelé que la dénonciation du régime micro-social doit être effectuée de manière expresse auprès de l'organisme mentionné au deuxième alinéa de l'article L. 133-6-8 du CSS (IV de l'article 151-0 du CGI). En pratique, cette dénonciation doit être adressée à la caisse du RSI dont relève le travailleur indépendant.

Toutefois, lorsque la perte du régime micro-social est liée à une cessation d'activité, l'exploitant individuel en informe le centre de formalités des entreprises en application des dispositions de l'article R. 123-1 du code de commerce.

89. En cas de cession ou de cessation d'activité, l'exploitant individuel doit déclarer son chiffre d'affaires ou ses recettes depuis le premier jour du dernier trimestre ou mois en cours jusqu'à la date de cession ou de cessation.

90. Exemple : un exploitant individuel BIC cesse son activité le 12 septembre 2010. Il a opté pour un versement libératoire trimestriel.

Il a réalisé un chiffre d'affaires de 45 000 € décomposé ainsi :

Janvier : 8 000 €	Juin : 5 000 €
Février : 7 000 €	Juillet : 4 000 €
Mars : 7 000 €	Août : 0 €
Avril : 6 000 €	Septembre : 2 000 €
Mai : 6 000 €	

Il doit acquitter les sommes suivantes :

1^{er} trimestre : $22\,000 \times 1\% = 220$ € au plus tard le 30 avril 2010 ;

2^{ème} trimestre : $17\,000 \times 1\% = 170$ € au plus tard le 31 juillet 2010 ;

3^{ème} trimestre : $6\,000 \times 1\% = 60$ € (ce trimestre correspond à celui de la cessation d'activité. il doit déclarer le chiffre d'affaires pour la période 1^{er} juillet au 12 septembre, date de cessation) au plus tard le 30 octobre 2010.

91. Par ailleurs, les dispositions de droit commun de cession ou cessation d'une activité industrielle, commerciale, artisanale ou libérale codifiées aux articles 201 et 202 sont également applicables lorsque l'exploitant individuel a opté pour le versement libératoire.

92. Ainsi, il doit dans un délai de soixante jours faire parvenir à l'administration fiscale la déclaration des revenus n° 2042, sur laquelle sont mentionnés le chiffre d'affaires ou les recettes réalisées du 1^{er} janvier à la date de cession ou cessation ainsi que les éventuelles plus-values. Ce délai est porté à six mois en cas de décès de l'exploitant.

93. Les sommes (plus-values) non encore taxées font l'objet d'une imposition immédiate. Cette imposition n'a qu'un caractère provisoire. Elle vient en déduction du montant de l'impôt sur le revenu ultérieurement calculé en raison de l'ensemble des bénéfices et revenus réalisés ou perçus par les membres du foyer fiscal au cours de l'année de cession, de cessation ou de décès.

94. L'exploitant est par ailleurs dispensé du dépôt des déclarations mensuelles ou trimestrielles en cas de cession ou de cessation pour la période allant de la date de cession ou cessation jusqu'au 31 décembre de cette même année.

CHAPITRE 4 : ENTREE EN VIGUEUR

95. Les dispositions décrites dans la présente instruction entrent en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2009.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT