

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

INSTRUCTION DU 30 JUILLET 2009

5 G-6-09

IMPOT SUR LE REVENU. BENEFICES NON COMMERCIAUX. EXONERATION DES SUPPLEMENTS DE RETROCESSION D'HONORAIRES VERSES AUX COLLABORATEURS LIBERAUX DOMICILIES EN FRANCE POUR LES ACTIVITES DE PROSPECTION COMMERCIALE A L'ETRANGER. ARTICLE 110 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2009.

(C.G.I., art. 93-0 A)

NOR : ECE L 09 10049 J

Bureau B 1

ECONOMIE GENERALE DE LA MESURE

En application de l'article 93-0 A du code général des impôts, issu de l'article 110 de la loi de finances pour 2009, les collaborateurs libéraux peuvent, dans certaines conditions commentées dans la présente instruction, bénéficier d'une exonération d'impôt sur le revenu sur les suppléments de rétrocession d'honoraires qu'ils perçoivent à l'occasion d'activités de prospection commerciale réalisées à l'étranger.

•

1. En application de l'article 93-0 A du code général des impôts, issu de l'article 110 de la loi de finances pour 2009, les collaborateurs libéraux peuvent, dans certaines conditions, bénéficier d'une exonération d'impôt sur le revenu sur les suppléments de rétrocession d'honoraires qu'ils perçoivent à l'occasion d'activités de prospection commerciale réalisées à l'étranger.
2. La présente instruction commente ces dispositions. Sauf mention contraire, les articles cités sont ceux du code général des impôts et de ses annexes.

Section 1 : Contribuables éligibles à l'exonération

3. Sont concernées par le régime d'exonération d'impôt sur le revenu prévu à l'article 93-0 A les personnes physiques domiciliées en France qui exercent une activité libérale comme collaborateurs de professionnels libéraux ou d'un cabinet regroupant des professionnels libéraux.
4. En premier lieu, les personnes éligibles sont donc celles qui, quelle que soit leur nationalité, sont domiciliées en France au sens de l'article 4 B, quand bien même elles ne seraient pas résidentes de France en application d'une convention fiscale internationale. Pour plus de précisions sur la notion de domiciliation fiscale en France, il conviendra de se reporter à la documentation administrative 5 B 1121 en date du 1^{er} septembre 1999.
5. En second lieu, le bénéfice de l'exonération est réservé aux personnes non salariées exerçant une activité libérale dans le cadre d'un contrat de collaboration conclu avec des professionnels libéraux ou un cabinet regroupant des professionnels libéraux. Le cabinet s'entend de l'entité juridique à laquelle le collaborateur libéral est contractuellement lié. Le lieu d'établissement du cabinet ou sa forme juridique sont sans incidence.
6. Défini à l'article 18 de la loi n° 2005-882 du 2 août 2005 en faveur des petites et moyennes entreprises, le statut de collaborateur libéral est ouvert aux membres non salariés de certaines professions libérales réglementées qui, dans le cadre d'un contrat de collaboration libérale, exercent la même profession auprès d'un autre professionnel, personne physique ou morale. Le collaborateur libéral exerce son activité professionnelle en toute indépendance, sans lien de subordination. Les conditions d'exercice de l'activité et les modalités de rémunération du collaborateur libéral doivent être précisées dans le contrat de collaboration. Le collaborateur libéral relève du statut social et fiscal du professionnel libéral qui exerce en qualité de professionnel indépendant. Ses revenus sont donc imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.
7. L'exonération peut s'appliquer quel que soit le régime d'imposition de l'activité (régime réel ou régime forfaitaire des micro-entreprises « micro-BNC »). Le dépassement éventuel du seuil de recettes prévu par le régime « micro-BNC » s'apprécie quant à lui au vu de l'ensemble des recettes.
8. Sont en revanche exclues du bénéfice de l'exonération les personnes qui n'exercent pas sous contrat de collaboration, c'est-à-dire qui exercent à titre individuel ou en groupe (contrat d'association, société civile professionnelle, société d'exercice libéral, société en participation...). En sont également exclus les collaborateurs libéraux agissant conformément aux directives de leurs confrères et sous le contrôle de ces derniers sans prendre ni initiative ni responsabilité personnelle, que la doctrine administrative regarde comme de simples salariés (cf. DB 5 G 116 en date du 15 septembre 2000, n° 51). Les salariés et personnes assimilées imposables à l'impôt sur le revenu selon les règles de droit commun des traitements et salaires à raison de leur activité sont également exclus du présent dispositif. Ces derniers peuvent toutefois, le cas échéant, bénéficier des dispositions de l'article 81 A qui prévoient, sous certaines conditions, une exonération d'impôt sur le revenu pour les suppléments de rémunération liés à leurs séjours effectués hors de France (cf. bulletin officiel des impôts 5 B-15-06).

Section 2 : Conditions de l'exonération

9. L'exonération prévue à l'article 93-0 A s'applique aux rémunérations versées sous forme de rétrocessions d'honoraires. En revanche, lorsque le collaborateur encaisse directement les honoraires de la clientèle et en reverse une partie au cabinet au titre de la mise à disposition de moyens et de clientèle, l'exonération¹ ne peut trouver à s'appliquer.

¹ En effet, il est rappelé qu'au plan fiscal, ce type de contrat de collaboration s'analyse comme une mise à disposition en faveur du collaborateur des locaux et du matériel nécessaires à l'exercice de la profession ainsi que, généralement, de la clientèle attachée au cabinet, moyennant une redevance égale à un certain pourcentage des honoraires encaissés par le collaborateur (cf. DB 5 G 483 en date du 15 septembre 2000).

10. Elle est en outre conditionnée au respect de six conditions, qui doivent être cumulativement satisfaites :

- les suppléments de rétrocession d'honoraires doivent être versés à l'occasion d'activités de prospection définies à l'article 244 quater H. Pour plus de précisions sur la portée de cet article, il conviendra de se reporter aux instructions administratives 4 A-9-05 du 18 avril 2005 et 4 A-7-06 du 24 février 2006 commentant le champ d'application du crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale, ainsi qu'à celle parue au bulletin officiel des impôts du 29 juin 2009 sous la référence 4 A-10-09 commentant l'extension de ce crédit d'impôt par l'article 111 de la loi de finances pour 2009 aux dépenses exposées par un cabinet d'avocats pour l'organisation ou la participation à des manifestations hors de France ayant pour objet de faire connaître les compétences du cabinet. Les personnes éligibles au présent régime devront pouvoir justifier par tous moyens que les séjours à l'étranger se rapportent à de telles activités de prospection commerciale ;

- les suppléments de rétrocession d'honoraires doivent être versés en contrepartie de séjours effectués dans l'intérêt direct et exclusif du cabinet. Cette condition implique que tout déplacement doit être, d'une part, engagé pour des raisons professionnelles qui se rattachent à l'intérêt du cabinet et, d'autre part, exclusivement justifié par l'intérêt du cabinet. Tel ne serait pas le cas, par exemple, de déplacements professionnels à l'étranger que le collaborateur effectuerait pour développer sa propre clientèle ;

- les suppléments de rétrocession d'honoraires doivent être justifiés par un déplacement nécessitant une résidence d'au moins vingt-quatre heures dans un autre Etat. La durée de résidence dans un autre Etat s'entend de l'intervalle de temps qui s'écoule entre la date d'arrivée dans l'Etat de séjour et la date de départ de celui-ci, à l'exclusion des temps de transports pour s'y rendre et en revenir. La durée doit être continue, sauf à ce que le collaborateur se déplace successivement dans différents Etats sans revenir en France : la durée de résidence est alors décomptée depuis l'arrivée dans le premier Etat de séjour jusqu'au départ du dernier Etat de séjour. Enfin, pour l'application de cet article, la France s'entend des seuls départements métropolitains et d'outre-mer : les collectivités d'outre-mer, la Nouvelle-Calédonie et les Terres australes et antarctiques françaises (TAAF) sont considérées comme des Etats étrangers. La justification de la durée du séjour peut être apportée par tous moyens (notes d'hôtels, notes de frais, cartes d'embarquement...) ;

- les suppléments de rétrocession d'honoraires doivent être déterminés dans leur montant préalablement aux séjours à l'étranger. Leur montant réel doit apparaître distinctement dans le contrat de collaboration ou dans un avenant à celui-ci. Le fait qu'il soit simplement fait état, dans le contrat de collaboration, de déplacements fréquents ne suffit pas à considérer que les suppléments de rémunération ont été prévus. Ils ne peuvent non plus correspondre à de simples remboursements de frais ;

- en effet, les suppléments de rétrocession d'honoraires doivent être déterminés en rapport, d'une part, avec le nombre, la durée et le lieu des séjours et, d'autre part, avec la rétrocession versée au collaborateur indépendamment de ces suppléments. Cette règle s'oppose donc à la fixation de suppléments de rétrocession d'honoraires indifférenciés, ainsi qu'à toute disproportion entre leur montant et l'importance de l'activité à l'étranger ou la fréquence ou le lieu des déplacements. La loi ne fixant aucun barème, il appartient à chaque professionnel libéral d'être en mesure de justifier des critères de nombre, durée et lieu des séjours qu'il a retenus pour calculer les suppléments de rétrocession d'honoraires ;

- enfin, le montant des suppléments de rétrocession exonéré doit figurer sur le relevé d'honoraires établi par le collaborateur, sous un intitulé spécifique par opération.

11. L'ensemble des pièces justificatives doivent être produites à la demande en cas de contrôle.

Section 3 : Montant de rétrocession d'honoraires éligible à l'exonération

12. Les suppléments de rétrocession d'honoraires sont exonérés d'impôt sur le revenu dans la double limite, appréciée au titre d'une année, de 25 000 € et de 25 % de la rétrocession d'honoraires à laquelle le collaborateur a normalement droit, c'est-à-dire celle qui lui est versée avant prise en compte des suppléments pour séjours à l'étranger.

Un collaborateur reçoit une rétrocession d'honoraires annuelle, hors suppléments de rétrocession pour séjours à l'étranger, d'un montant de 100 000 €. Il justifie de 60 jours de prospection commerciale à l'étranger sur une durée d'activité effective de 220 jours. Sous réserve que les suppléments de rétrocession aient été fixés préalablement aux séjours à l'étranger et en rapport avec le nombre, la durée et le lieu de ceux-ci, ainsi qu'avec la rétrocession d'honoraires à laquelle le collaborateur a normalement droit, le montant maximal des suppléments de rétrocession susceptibles de bénéficier de l'exonération d'impôt sur le revenu s'élève à $(100\ 000 \times 60 / 220) \times 25\ % = 6\ 818\ €$.

13. Bien entendu, les dépenses exposées par le collaborateur à raison de ses séjours à l'étranger pour lesquels il perçoit des suppléments de rétrocession, exonérés ou non, sont déductibles des résultats de son activité dans les conditions de droit commun.

Section 4 : Articulation avec le régime des « impatriés » des non-salariés prévu à l'article 81 C

14. Les personnes éligibles peuvent cumuler les exonérations prévues aux articles 93-0 A et 81 C, ce dernier prévoyant pour les personnes non-salariées venant en France exercer leur activité professionnelle, sous certaines conditions, une exonération d'impôt à hauteur de 30 % de leur rémunération².

15. L'exonération prévue à l'article 93-0 A s'applique avant celle prévue à l'article 81 C, cette dernière s'appliquant sur le bénéfice imposable.

Section 5 : Incidence sur les autres revenus

16. Aux termes de l'article 197 C, l'impôt dont le contribuable est redevable en France sur les revenus autres que les traitements et salaires exonérés en vertu des dispositions des I et II de l'article 81 A et les bénéfices non commerciaux exonérés en vertu des dispositions de l'article 93-0 A et 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 et exonérés. Les suppléments de rétrocession d'honoraires exonérés d'impôt sur le revenu en application de l'article 93-0 A sont retenus pour le calcul du taux effectif défini à l'article 197 C. Cette règle du taux effectif consiste à calculer l'impôt en tenant compte, pour la détermination du taux d'imposition applicable, des revenus exonérés d'impôt sur le revenu 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 les suppléments de rétrocession d'honoraires dans ce total des revenus.

17. Par ailleurs, aux termes du IV de l'article 1417, le revenu fiscal de référence du foyer fiscal est égal au montant net des revenus et plus-values retenus pour le calcul de l'impôt sur le revenu majoré, le cas échéant, de certains revenus exonérés ou soumis aux versements libératoires. Les suppléments de rétrocession d'honoraires exonérés d'impôt sur le revenu en application de l'article 93-0 A sont également pris en compte pour la détermination du revenu fiscal de référence visé au IV de l'article 1417.

18. Le contribuable doit donc mentionner les suppléments de rétrocession d'honoraires exonérés sur sa déclaration complémentaire n° 2042 C, afin qu'ils puissent être pris en compte pour, notamment, la détermination du revenu fiscal de référence et du taux effectif.

Section 6 : Entrée en vigueur

19. Le régime d'exonération prévu à l'article 93-0 A s'applique aux revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2009.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

² Pour plus de précisions sur ce dispositif, il conviendra de se reporter à une instruction administrative à paraître dans la série 5 G.