

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BNC-BASE-40-60-20-20150401

Date de publication : 01/04/2015

DGFIP

BNC - Base d'imposition - Dépenses - Frais généraux - Impôts et taxes

Positionnement du document dans le plan :

BNC - Bénéfices non commerciaux

Base d'imposition

Titre 4 : Dépenses

Chapitre 6 : Frais généraux

Section 2 : Impôts et taxes

Sommaire :

I. Règles relatives à l'ensemble des impôts

II. Règles particulières à la contribution sociale généralisée

III. Règles particulières à la TVA

A. Exploitants non assujettis à la TVA

B. Exploitants assujettis à la TVA

1. Comptabilité tenue TVA comprise

2. Comptabilité tenue hors TVA

C. Incidences des régularisations opérées en matière de TVA

1. Comptabilité tenue TVA incluse

2. Comptabilité hors TVA

I. Règles relatives à l'ensemble des impôts

1

Sont déductibles du revenu imposable à condition d'avoir été acquittés au cours de l'année d'imposition, les impôts et taxes qui constituent une charge de la profession, notamment :

- la contribution économique territoriale (CET) ;

- la taxe foncière sur les propriétés bâties se rapportant aux locaux inscrits sur le registre des immobilisations ([BOI-BNC-BASE-10-20](#)) ;

- les taxes d'enlèvement des ordures ménagères afférentes aux immeubles inscrits sur le registre des immobilisations (BOI-BNC-BASE-10-20).

Remarque : Dans le cas où l'exploitant est locataire des locaux professionnels et rembourse ces taxes au propriétaire, le versement correspondant est assimilé à un supplément de loyer et déductible à ce titre (BOI-BNC-BASE-40-60-30 au I § 1 à 80) ;

- la taxe de balayage ;

- les taxes additionnelles à la cotisation foncière des entreprises (CFE), à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) et à la taxe foncière sur les propriétés bâties ;

- les taxes assises sur les salaires ;

- la taxe annuelle sur les voitures particulières des sociétés, dès lors qu'elle est payée par une société de personnes n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés ; en raison de l'annualité de cette taxe, le caractère déductible ou non doit s'apprécier au premier jour de la période d'imposition, c'est-à-dire au 1^{er} octobre de chaque année ;

- les droits d'enregistrement afférents à l'acquisition à titre onéreux d'un office, d'une charge ou d'une clientèle (BOI-BNC-BASE-40-10 au I-B-7-b § 400) ou de locaux professionnels. Il en est de même des droits versés lors de l'acquisition de parts de sociétés civiles professionnelles ou de moyens.

Le Conseil d'État a jugé que les frais d'acte et les droits d'enregistrement acquittés par un expert-comptable lors de l'achat d'un appartement dont il a affecté une partie à l'exercice de sa profession, constituent, en tant qu'ils se rapportent à l'acquisition de locaux à usage professionnel, une charge déductible pour la détermination de son bénéfice imposable (CE, arrêt du 19 octobre 1936, n° 47525).

Il en est de même des droits versés lors de l'acquisition des parts de sociétés civiles professionnelles ou de moyens ;

- les droits de mutation à titre gratuit acquittés lors de la transmission d'exploitation par décès ou par donation sont déductibles, sous certaines conditions (BOI-BNC-BASE-40-40).

10

En revanche, les impôts personnels, tels que l'impôt sur le revenu, la taxe d'habitation, ainsi que les pénalités d'assiette ou de recouvrement ne peuvent pas figurer parmi les charges déductibles du bénéfice.

20

Par ailleurs, la taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux, les locaux commerciaux, les locaux de stockage et les surfaces de stationnement n'est pas déductible du résultat des exercices clos à compter du 31 décembre 2015 ou, pour les contribuables qui ne sont pas soumis à des obligations comptables, à compter de l'imposition des revenus de l'année 2015.

30

En outre, les pénalités mises à la charge des contribuables qui contreviennent aux dispositions régissant l'assiette ou le recouvrement des impôts n'ont pas le caractère de dépenses nécessitées par l'exercice de la profession au sens du 1 de l'article 93 du code général des impôts [CGI] (RM Herment n° 22569, JO Sénat du 26 juillet 2001, p. 2447).

II. Règles particulières à la contribution sociale généralisée

40

L'article 154 quinquies du CGI, prévoit que la contribution sociale généralisée (CSG) sur les revenus d'activité et de remplacement est admise partiellement en déduction du montant brut du revenu professionnel imposable notamment dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux, à

concurrence de la fraction qui est affectée au financement des régimes obligatoires d'assurance maladie.

50

Pour les bénéficiaires non commerciaux, la CSG est donc déductible à hauteur du pourcentage indiqué à l'[article 154 quinquies du CGI](#).

60

Dans tous les cas, la fraction restante de la CSG demeure, comme la CRDS, non déductible.

70

Le champ d'application ainsi que les modalités de la déductibilité fiscale partielle de la CSG, en ce qui concerne les revenus d'activité et de remplacement, sont examinées au [BOI-RSA-BASE-30-30](#).

III. Règles particulières à la TVA

80

En matière de TVA, il y a lieu de distinguer selon que les exploitants sont ou non assujettis à cette taxe. Par ailleurs, il convient d'examiner, pour les assujettis partiels, l'incidence des régularisations consécutives à la fixation du coefficient de déduction définitif.

A. Exploitants non assujettis à la TVA

90

Si le contribuable n'est pas assujetti à la TVA, la taxe grevant les achats et les services utilisés pour l'exercice de la profession constitue un élément du prix de revient.

Par suite, elle doit être soit admise parmi les charges déductibles dans les mêmes conditions que le prix hors taxe de ces achats et services, soit déduite sous la forme d'un amortissement pratiqué sur le bien auquel elle se rapporte, lorsque ce bien est amortissable.

B. Exploitants assujettis à la TVA

1. Comptabilité tenue TVA comprise

100

Sont déductibles au titre des dépenses professionnelles :

- d'une part, la TVA nette versée au Trésor, c'est-à-dire le versement effectué au Trésor, constitué par la différence entre la taxe afférente aux recettes et celle ayant grevé les biens et services utilisés dans l'exercice de la profession ;

- et, d'autre part, la TVA grevant les immobilisations ayant fait l'objet d'une imputation effective au titre de l'année d'imposition.

110

Cas particulier des auteurs d'œuvres de l'esprit. S'ils sont soumis à la retenue de TVA, la TVA nette s'entend de la TVA versée au Service des impôts par l'éditeur, la société de perception et de répartition ou le producteur pour le compte du bénéficiaire des droits.

120

Lorsque l'auteur ou son ayant droit perçoit des recettes soumises à la TVA mais exclues du régime de la retenue (recettes autres que les droits d'auteur, quelle que soit la partie versante), il y a lieu de déduire en outre la TVA nette versée directement par l'auteur ou son ayant droit ainsi que la TVA déductible afférente aux immobilisations affectées de manière exclusive ou prépondérante à l'activité

génératrice de ces droits ou recettes, et ayant fait l'objet d'une imputation effective au titre de l'année d'imposition.

130

Pour la détermination de la TVA déductible afférente aux immobilisations et autres biens et services utilisés concurremment pour une activité soumise à retenue et pour une autre activité, il convient de se reporter aux règles indiquées au [BOI-TVA](#).

140

Les auteurs des œuvres de l'esprit et leurs ayants droit peuvent renoncer au dispositif de la retenue de TVA.

150

Si ses recettes sont inférieures à la limite précisée par le III de l'[article 293 B du CGI](#), l'auteur bénéficie, en matière de TVA, de la franchise. Dès lors que l'intéressé ne peut facturer de TVA, son bénéfice doit être déterminé à partir du montant des droits d'auteur nets de taxe qu'il perçoit. Dans cette hypothèse, sa situation par rapport à la période antérieure n'est pas modifiée.

160

Lorsque les recettes excèdent les limites de la franchise ou si le redevable a opté pour leur assujettissement à la TVA dans les conditions de droit commun, les indications données ci-dessus concernant les modalités de prise en compte et de détermination de la TVA déductible au titre des dépenses professionnelles sont applicables *mutatis mutandis*.

Sur le régime applicable aux droits d'auteur, il convient de se reporter au [BOI-BNC-SECT-20-10-20](#).

2. Comptabilité tenue hors TVA

170

Dans cette hypothèse, la TVA est neutralisée et aucune déduction ne peut être pratiquée.

C. Incidences des régularisations opérées en matière de TVA

180

Les titulaires de revenus non commerciaux qui réalisent plusieurs activités, toutes situées dans le champ d'application de la TVA et dont certaines ne sont pas soumises à cette taxe déterminent des coefficients de déductibilité provisoires qui doivent par la suite être définitivement arrêtés avant le 25 avril de l'année suivante en application des dispositions de l'[article 207 de l'annexe II au CGI](#).

190

La différence constatée entre le montant définitif et le montant de la déduction opérée au titre de l'année d'acquisition fait alors en principe l'objet d'une déduction complémentaire ou d'un reversement selon que cette différence est positive ou négative.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [BOI-TVA-DED-20-10-40](#).

200

Par ailleurs, la TVA déduite à raison d'une à raison d'une immobilisation est susceptible de donner lieu à régularisation dans les cas suivants : détermination du coefficient définitif de déduction, régularisation annuelle et régularisation globale.

S'agissant des modalités de régularisations dans ces cas, il convient de se reporter aux [BOI-TVA-DED-60-10](#) et [BOI-TVA-DED-60-20](#).

1. Comptabilité tenue TVA incluse

210

Le bénéfice est calculé sous déduction de la TVA nette payée, majorée de la TVA ayant grevé les immobilisations acquises. Le compte « Autres impôts professionnels », sous lequel doit figurer cette taxe, est donc influencé par le montant de la régularisation intervenue.

220

Lorsque la régularisation de la TVA ayant grevé le coût des immobilisations entraîne une modification de la base de calcul des amortissements (variation entre le coefficient provisoire et le coefficient définitif supérieure à 5 points), la déduction complémentaire ou le reversement doit donc être compensé par l'inscription d'une somme de même montant, soit en « Divers à déduire », soit en « Divers à réintégrer ».

2. Comptabilité hors TVA

230

Le bénéfice imposable est déterminé abstraction faite de la TVA supportée par le contribuable, le compte « Autres impôts professionnels » étant réservé à la comptabilisation des charges fiscales déductibles autres que la TVA.

240

La régularisation se rapportant aux immobilisations influe, toutefois, directement sur le résultat de l'année au cours de laquelle elle est intervenue lorsque l'écart de variation est inférieur ou égal à 5 points. La régularisation affectant les autres biens et services produit le même effet. Dans ces deux cas, son montant doit, en conséquence, figurer soit en « Divers à déduire », soit en « Divers à réintégrer » selon qu'il y a eu reversement ou déduction complémentaire.