RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

# Extrait du
# Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BNC-BASE-10-20-20170405
Date de publication : 05/04/2017

# BNC - Base d'imposition - Règles de détermination du bénéfice imposable - Détermination du patrimoine professionnel

## Positionnement du document dans le plan :

BNC - Bénéfices non commerciaux
Base d'imposition
Titre 1 : Règles de détermination du bénéfice imposable
Chapitre 2 : Détermination du patrimoine professionnel

## Sommaire :

I. Exploitants individuels
A. Éléments considérés comme faisant partie du patrimoine professionnel
1. Élément affectés par nature à l'exercice de la profession
2. Éléments non affectés par nature
B. Élément ne pouvant faire partie du patrimoine professionnel
II. Sociétés de personnes
III. Incidences sur la détermination du bénéfice imposable
A. Produits et charges se rapportant aux éléments figurant dans le patrimoine privé
B. Plus-values et moins-values
IV. Tableau résumant la situation des éléments possédés par les titulaires de bénéfices non commerciaux et son incidence sur la détermination du bénéfice professionnel imposable

**1**

*Par plusieurs arrêts (notamment CE, arrêt du 29 avril 1985, n° 43759 et CE, arrêt du 26 juillet 1985, n° 54909), le Conseil d'État a jugé que l'article 99 du code général des impôts (CGI) ouvre aux titulaires de bénéfices non commerciaux relevant du régime de la déclaration contrôlée la possibilité de ne pas inscrire sur le registre des immobilisations les éléments qui ne sont pas, par leur nature même, affectés à l'exercice de la profession.*

**10**

Dès lors, l'affectation d'un élément à l'exercice de la profession n'emporte pas obligatoirement inscription de cet élément sur le registre cité au **§ 1**.

**20**

A l'inverse, l'affectation à usage professionnel demeure une condition nécessaire à l'inscription. De plus, seule cette inscription confère le caractère d'élément d'actif aux éléments qui ne sont pas par nature affectés à l'exercice de la profession.

**Remarque :** Les termes « élément d'actif » font référence à la notion fiscale d'immobilisation faisant partie du patrimoine professionnel des intéressés et non à la notion commerciale.

**30**

D'une manière générale, la jurisprudence conduit à distinguer, parmi les biens possédés par les titulaires de bénéfices non commerciaux relevant du régime de la déclaration contrôlée, trois catégories d'éléments :

- les éléments affectés par nature à l'exercice de la profession qui doivent obligatoirement être inscrits sur le registre des immobilisations et des amortissements ; même en l'absence d'inscription, ces éléments sont considérés comme faisant partie du patrimoine professionnel du contribuable ;

- les éléments non affectés par nature à l'exercice de la profession, mais utilisés dans le cadre de celle-ci, qui peuvent faire l'objet d'une inscription. Il s'agit d'une simple faculté et non d'une obligation ;

- les éléments non utilisés pour l'exercice de la profession (immeubles donnés en location, par exemple) qui ne peuvent jamais faire partie du patrimoine professionnel des intéressés dès lors que les divers textes applicables en matière de bénéfices non commerciaux font référence exclusivement à la notion d'éléments affectés à l'exercice de la profession (CGI, art. 93, 1 et 5 et CGI, art. 151 nonies).

## I. Exploitants individuels

**40**

La distinction entre patrimoine privé et patrimoine professionnel s'effectue de la même manière, que l'exploitant individuel soit soumis au régime de la déclaration contrôlée ou au régime micro-BNC.

**50**

La définition du patrimoine professionnel concerne les personnes exerçant leur activité à titre individuel, mais aussi les membres des sociétés de fait pour les éléments utilisés dans le cadre de la profession qui leur appartiennent en propre et dont ils n'ont pas fait apport à la société.

**60**

Le dispositif s'applique également aux contribuables dont le bénéfice non commercial est déterminé selon les règles prévues en matière de traitements et salaires (agents généraux d'assurances et sous-agents, titulaires de bénéfices provenant de la production littéraire, scientifique ou artistique ou provenant de la pratique d'un sport ayant opté pour le régime d'imposition de l'article 100 bis du CGI).

**70**

Les éléments affectés à l'exercice d'une activité libérale ou d'une profession non commerciale doivent faire l'objet d'une distinction selon qu'ils sont ou non affectés par nature à l'exercice de la profession. Cette distinction détermine en effet leur classement soit dans la catégorie des éléments obligatoirement inscrits sur le registre des immobilisations et des amortissements, soit dans celle des éléments pour lesquels la liberté d'inscription est admise.

# A. Éléments considérés comme faisant partie du patrimoine professionnel

## 1. Élément affectés par nature à l'exercice de la profession

**80**

Une immobilisation, amortissable ou non, doit être considérée comme affectée par nature à l'exercice d'une profession non commerciale lorsqu'elle ne peut être utilisée que dans le cadre d'une activité professionnelle et, en aucun cas, pour un autre usage.

Ainsi, pour être affectés par nature, les éléments doivent non seulement être réellement utilisés pour l'exploitation, mais aussi être affectés exclusivement à l'activité professionnelle.

**90**

Par suite, les éléments qui n'entrent pas dans les critères ainsi définis, notamment les biens à usage mixte, constituent des éléments non affectés par nature.

> **Remarque :** Il convient de se reporter au II § 50 du BOI-BNC-BASE-40-60-70 quant à la situation d'une construction en cours destinée à être affectée à l'exercice de la profession non commerciale.

**100**

Ces éléments doivent être obligatoirement inscrits sur le registre des immobilisations et des amortissements. Mais, même en l'absence d'inscription, ils sont considérés comme faisant partie du patrimoine professionnel.

Dans cette catégorie figurent notamment :

- le droit de présentation de la clientèle, la finance d'une charge ou d'un office, c'est-à-dire les éléments qui, pour un contribuable exerçant une activité libérale ou une profession non commerciale, constituent l'équivalent de ce qu'est un fonds de commerce pour un commerçant ;

- les matériels et outillages spécifiques ;

- les installations et biens d'équipement servant spécifiquement à l'exercice de l'activité professionnelle, par exemple : les installations électriques particulières permettant l'emploi d'appareils de grande puissance, les standards téléphoniques ;

- les contrats de crédit-bail conclus dans les conditions prévues à l'article L. 313-7 du code monétaire et financier (CoMoFi) et l'article L. 515-2 du CoMoFi, lorsque les loyers versés ont été déduits pour la détermination du bénéfice non commercial ; il en est de même des biens acquis à l'échéance de tels contrats (CGI, art. 93, 6 et CGI, art. 93 quater, III ; BOI-BIC-PVMV-40-50) ;

- les parts de sociétés civiles de moyens (CGI, art. 93, 5 et CGI, art. 239 quater A), ces sociétés ayant pour objet exclusif de faciliter l'exercice de la profession ;

- les parts des sociétés d'exercice relevant des dispositions de l'article 8 du CGI, l'article 8 ter du CGI (sociétés civiles professionnelles) et l'article 238 bis L du CGI (sociétés créées de fait) dès lors qu'aux

termes mêmes de l'article 151 nonies du CGI, le contribuable exerce son activité professionnelle dans le cadre de telles sociétés et que ces sociétés n'ont pas opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés ;

- les valeurs mobilières acquises par les membres des professions libérales au moyen de fonds reçus en dépôt de leurs clients (RM Dejoie n° 13632, JO Sénat du 6 juin 1991, p. 1168), à la différence des valeurs mobilières acquises au moyen de recettes professionnelles qui constituent, en principe, des éléments de leur patrimoine privé ;

- les parts ou actions d'une société exploitant une clinique détenues par les membres des professions médicales ou para-médicales exerçant à titre indépendant lorsqu'il est établi que l'acquisition de ces titres constitue, en vertu des règles fixées par les statuts ou le règlement intérieur de la clinique, une condition nécessaire à l'exercice de la profession au sein de l'établissement ;

- par exception, les véhicules spécialement agencés (voitures d'auto-écoles par exemple) qui peuvent ne pas être affectés exclusivement à la profession.

## 2. Éléments non affectés par nature

**110**

Cette catégorie d'éléments que le contribuable peut volontairement inscrire sur son registre des immobilisations comprend seulement les éléments utilisés dans le cadre de la profession, à l'exclusion de tout élément n'ayant aucun lien direct avec l'exercice de l'activité (cas notamment des immeubles de rapport).

**120**

Les biens à usage mixte constituent des éléments non affectés par nature.

**130**

Entrent aussi dans la catégorie des éléments non affectés par nature les immeubles, qu'ils soient à usage mixte (habitation, profession) ou à usage exclusivement professionnel et que les locaux soient nus ou aménagés. Tel est aussi le cas des immeubles à usage de locaux professionnels en cours de construction à la condition que le professionnel libéral inscrive sur le registre des immobilisations le prix de revient de l'immeuble au 31 décembre de chaque année écoulée entre le début des travaux et la date de mise en service et qu'il prenne l'engagement d'affecter le local à l'exercice de sa profession non commerciale dès l'achèvement de sa construction (BOI-BNC-BASE-40-60-70 au II § 50).

**140**

Par immeuble, il convient d'entendre non seulement le bâtiment proprement dit, mais également les installations générales, agencements et aménagements qui font corps avec lui, c'est-à-dire qui ne peuvent être détachés sans détérioration, soit du bâtiment, soit de l'élément.

**150**

À titre indicatif, constituent des accessoires immobiliers de la construction :

- les installations d'ascenseurs ;

- les installations sanitaires et de plomberie ;

- les équipements d'isolation phonique et thermique, climatisation, chauffage central ou à air et cuves à mazout correspondantes ;

- les installations électriques et téléphoniques.

**160**

En revanche, les installations et agencements spéciaux qui servent spécifiquement et exclusivement à l'exercice de l'activité professionnelle ne sont pas à comprendre parmi les accessoires immobiliers de la construction et relèvent de la catégorie des biens affectés par nature (cf. I-A-1 § 80 et suiv.).

**170**

Par ailleurs, constituent des éléments non affectés par nature :

*- le droit au bail portant sur les immeubles désignés au **I-a-2 § 130 à 160** ; toutefois, alors même qu'il n'est pas inscrit au registre des immobilisations, le droit au bail commercial portant sur un local utilisé par un contribuable relevant des bénéfices non commerciaux est par nature affecté à l'exercice de la profession ( CAA Nantes, arrêt du 18 février 1997, n° 94NT00287) ;*

- les véhicules automobiles non aménagés pour l'apprentissage de la conduite, même s'ils comportent des adaptations, dès lors qu'ils restent aptes à un usage aussi bien professionnel que privé (voiture de type break ou commerciale) ;

- les radiotéléphones équipant des véhicules et utilisés à des fins professionnelles qui constituent des immobilisations distinctes de ces voitures et amortissables séparément ;

- les parts ou actions de sociétés exploitant une clinique dans le cadre de laquelle le contribuable exerce son activité libérale lorsque leur détention, sans être imposée par les statuts ou par le règlement intérieur, présente un intérêt pour l'exercice de la profession ;

- les parts de sociétés civiles immobilières ou sociétés civiles autres que les sociétés civiles de moyens, qui mettent des locaux nus ou équipés à la disposition des professionnels.

### B. Élément ne pouvant faire partie du patrimoine professionnel

**180**

Les éléments non utilisés pour l'exercice de la profession non commerciale (immeubles donnés en location, parts de SCI, etc.) ne peuvent jamais faire partie du patrimoine professionnel.

**190**

Les produits retirés de ces éléments sont imposables conformément aux règles qui leur sont propres. A titre d'exemple, les produits tirés de la mise en location d'un immeuble de rapport seront imposables au titre des revenus fonciers, des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices non commerciaux selon la nature de la location.

## II. Sociétés de personnes

**200**

L'actif professionnel des sociétés de personnes soumises au régime fiscal de l'article 8 du CGI et l' article 8 ter du CGI et exerçant une activité libérale est défini de la même manière que celui des exploitants individuels.

**210**

Une société de personnes peut, dans certains cas, être considérée comme ayant un double secteur d'activité : activité libérale, d'une part, et secteur commercial, gestion du patrimoine privé, d'autre part. En effet, un bien acquis par une société de personnes exerçant une activité libérale mais non affecté à l'exercice de cette activité ne peut en aucun cas être inscrit sur le registre des immobilisations et amortissements. Tel est le cas notamment des immeubles donnés en location ou des titres de placement acquis au moyen des recettes sociales ; ces biens relèvent d'un secteur distinct présentant un caractère purement patrimonial. La part du résultat correspondant aux droits des personnes physiques qui résulte de cette activité patrimoniale est déterminée selon les règles qui régissent les revenus fonciers ou les revenus mobiliers.

**220**

Lorsqu'un contribuable exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société dont les bénéfices sont, en application de l'article 8 du CGI, l'article 8 ter du CGI (sociétés civiles professionnelles n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés) et l'article 238 bis L du CGI (sociétés de fait), soumis à son nom à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, ses droits ou parts dans la société sont considérés comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession (CGI, art. 151 nonies, I). En d'autres termes, ce contribuable est titulaire d'un actif professionnel personnel distinct de l'actif social et de son patrimoine privé.

## III. Incidences sur la détermination du bénéfice imposable

**230**

En application des dispositions du 1 de l'article 93 du CGI, le bénéfice non commercial à retenir dans les bases de l'impôt sur le revenu est constitué par l'excédent des recettes totales sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession. Par ailleurs, sous réserve des dispositions de l'article 151 septies du CGI et de l'article 238 quindecies du CGI, ce bénéfice tient compte notamment des gains ou pertes provenant de la réalisation des éléments d'actifs affectés à l'exercice de la profession.

**240**

Ces dispositions ne s'appliquent qu'aux éléments composant le patrimoine professionnel des contribuables intéressés.

**250**

La situation est différente pour les éléments non affectés par nature que le contribuable conserve dans son patrimoine privé. Cette situation doit être examinée tant au regard des produits et des charges qu'à l'égard des plus-values et moins-values afférentes à ces éléments. Elle est résumée dans le tableau au IV § 340.

### A. Produits et charges se rapportant aux éléments figurant dans le patrimoine privé

**260**

Les produits et charges se rapportant aux éléments figurant dans le patrimoine privé du contribuable ne sont pas à prendre en compte pour la détermination du bénéfice professionnel imposable.

**270**

Une exception concerne toutefois les charges qui correspondent uniquement à l'utilisation des biens et qui incomberaient normalement à un locataire si le bien était loué (réparations locatives, entretien courant, loyers des immeubles conservés dans le patrimoine privé et utilisés pour l'exercice de la profession [cf. **III-A § 280**], etc.).

**280**

> *Par deux arrêts en date du 11 avril 2008 (CE, arrêt du 11 avril 2008, n° 287808 et CE, arrêt du 11avril 2008, n° 300302), le Conseil d'État a reconnu, sur le fondement des dispositions du 1° du 1 de l'article 93 du CGI, un principe de déductibilité des loyers à soi-même pour les titulaires de bénéfices non commerciaux qui conservent un immeuble dans leur patrimoine privé tout en l'utilisant pour les besoins de leur activité professionnelle, sous réserve d'un versement effectif de ces loyers et de leur imposition corrélative dans la catégorie des revenus fonciers.*

Cette solution vise les immeubles qui bien qu'utilisés dans le cadre de l'activité professionnelle ne sont pas inscrits au registre des immobilisations prévu à l'article 99 du CGI.

**290**

En revanche, il y a lieu d'exclure de la déduction, les charges se rapportant à l'acquisition et à la propriété des biens concernés.

À ce titre, on peut citer par exemple :

- les frais d'acquisition : commissions versées à un intermédiaire, honoraires de notaire, droits de mutation et d'enregistrement ;

- les frais financiers correspondant à l'acquisition : intérêts d'emprunt et frais d'emprunt (frais de constitution de dossier et d'inscription hypothécaire, prime de contrat d'assurance-vie souscrit en garantie, etc.) ;

- les impôts et taxes liés à la propriété des biens : taxe foncière sur les propriétés bâties et taxes additionnelles à la charge du propriétaire (taxe régionale, taxe spéciale d'équipement dans certaines régions), taxe différentielle sur les véhicules à moteurs, etc. ;

- les autres charges de propriété des biens (réparations, assurances, etc.) ;

- la TVA ayant grevé le prix de revient de l'immobilisation ;

- les amortissements.

**300**

Cas particulier : Frais de véhicules à moteur.

Par souci de simplification, il a été décidé de permettre aux contribuables qui conservent leur véhicule dans leur patrimoine privé, d'utiliser le barème kilométrique forfaitaire publié chaque année par l'administration pour les salariés pour l'évaluation de leurs frais automobiles ; cette solution s'applique également aux véhicules loués ou pris en crédit-bail pour lesquels le contribuable renonce à déduire les loyers.

**310**

De la même manière, l'administration admet que les frais de moto, de vélomoteur et de scooter puissent également être évalués de manière forfaitaire à partir d'un barème spécifique publié chaque année.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au BOI-BNC-BASE-40-60-40.

### B. Plus-values et moins-values

**320**

Les plus-values se rapportant à des biens conservés par le contribuable dans son patrimoine privé relèvent du régime d'imposition des plus-values des particuliers, défini aux articles 150-0 A et suivants du CGI (valeurs mobilières, droits sociaux et titres assimilés) et aux articles 150 U et suivants du CGI (régime des immeubles et des biens meubles).

**330**

En ce qui concerne le régime des plus-values afférentes aux éléments de l'actif professionnel, il convient de se reporter aux BOI-BNC-BASE-30-10 et BOI-BNC-BASE-30-20.

## IV. Tableau résumant la situation des éléments possédés par les titulaires de bénéfices non commerciaux et son incidence sur la détermination du bénéfice professionnel imposable

**340**

| Nature des éléments | Situation au regard de l'inscription | Produits | Charges et amortissements | Régime des plus-values ou moins-values professionnelles |
|---|---|---|---|---|
| **I. Éléments utilisés dans le cadre de la profession :** | | | | |
| Éléments affectés par nature | Inscription obligatoire | Recettes professionnelles**(1) (2)** | Dépenses professionnelles **(2)** | Imposables**(3)** |
| Autres éléments | Inscription facultative | | | |
| | - décision d'inscription | Idem ci-dessus | Idem ci-dessus | Idem ci-dessus |
| | - décision de non-inscription | Non-intégration dans les recettes professionnelles**(1)** | Déduction au titre des dépenses professionnelles **(1)** des seules charges locatives**(4)** | Non imposable |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **II. Éléments non utilisés pour l'exercice de la profession** | Inscription impossible | Non-intégration dans les recettes professionnelles**(1)** | Aucune déduction au titre des dépenses professionnelles**(1)** | Non imposable**(5)** |

**(1)** Le terme “professionnel” doit, pour la lecture de ce tableau, être entendu au sens de “professionnel non commercial”.

**(2)** Sous réserve, en ce qui concerne les dividendes d'actions faisant partie du patrimoine professionnel, de la possibilité pour le contribuable de demander leur imposition dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

**(3)** Sous réserve de l'application des exonérations prévues à l'article 151 septies du CGI et l'article 238 quindecies du CGI.

**(4)** cf. toutefois **III-A § 300** la solution prévue concernant la déduction des frais de véhicules à moteur.

**(5)** Taxation éventuelle des plus-values selon le régime des particuliers.

**Rescrit(s) publié(s) du 05/04/2017 au 07/06/2025 et lié(s) à ce BOI**

| Date de publication | Titre du rescrit |
|---|---|
| 24/04/2024 | RES - RSA - BNC - BIC - TVA - IF - Régime fiscal applicable aux associés de sociétés d'exercice libéral |