RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
*Liberté*
*Égalité*
*Fraternité*

# Extrait du
# Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-40-11/07/2014
Date de publication : 11/07/2014
Date de fin de publication : 03/02/2016

# BNC - Champ d'application - Activités et revenus imposables - Exploitations lucratives et sources de profits - Professions ou activités dont la classification fiscale des revenus a donné lieu à des solutions administratives ou jurisprudentielles

## Positionnement du document dans le plan :

BNC - Bénéfices non commerciaux
Champ d'application et territorialité
Titre 1 : Activités et revenus imposables
Chapitre 1 : Généralités
Section 2 : Exploitations lucratives et sources de profits
Sous-section 4 : Professions ou activités dont la classification fiscale des revenus a donné lieu à des solutions administratives ou jurisprudentielles

## Sommaire :

I. Adjudicataires de droits communaux – Régisseurs de droits de place
II. Astrologues
III. Cartomanciennes
IV. Chambres de métiers, chambres d'agriculture et chambre de commerce et industrie (Membres des organismes consulaires)
V. Membres du clergé
A. Culte catholique : membres du clergé séculier, religieux et religieuses
1. Membres du clergé exerçant un ministère paroissial ou diocésain (à l'exception du clergé des départements du Haut-Rhin, du Bas-Rhin et de la Moselle dont les membres perçoivent des salaires)
2. Membres du clergé non enseignant ayant conclu un contrat individuel avec l'État
3. Membres du clergé prêtant leur concours au fonctionnement d'un établissement d'enseignement
4. Membres du clergé prêtant leur concours à un établissement hospitalier, à une entreprise agricole, industrielle ou commerciale, à un centre de soins ou d'aide sociale ou réalisant des revenus non commerciaux
B. Cultes judaïque et protestant
VI. Commandants de navires (commissions reçues des avitailleurs)
VII. Commissionnaires
VIII. Conservateur-restaurateur

IX. Courtiers
X. Débits de tabacs
A. Gérants agréés et exploitants titulaires des débits
B. Receveurs auxiliaires des impôts gérant un débit de tabac
C. Titulaires de parts de redevances
XI. Délégués et correspondants départementaux de la mutuelle assurance des instituteurs de France (MAIF)
XII. Démarcheurs
XIII. Engagement de non concurrence (redevances ou indemnités annuelles reçues à la suite d'un -)
XIV. Enquêteurs de la sécurité sociale
XV. Généalogistes
XVI. Gérants de magasins à succursales
XVII. Gérants des stations de distribution d'essence
XVIII. Gérants de tutelle des majeurs incapables
XIX. Grottes (exploitants de -)
XX. Haras (exploitants de -)
XXI. Intermédiaires du commerce et de l'industrie
XXII. Jeux de hasard
XXIII. Liquidateurs de sociétés
XXIV. Locataires principaux
XXV. Mannequins
XXVI. Négociateurs et démarcheurs des agents immobiliers
XXVII. Photographes
XXVIII. Placiers
XXIX. Préposé à la vente de poisson à la criée
XXX. Prête-nom (rémunérations perçues par un -)
XXXI. Prix et récompenses
XXXII. Prostitution
XXXIII. Proxénétisme
XXXIV. Représentants de commerce et voyageurs de commerce
A. Représentants salariés
B. Représentants libres
XXXV. Représentants à la marine
XXXVI. Syndics d'immeubles
XXXVII. Terrains de camping (exploitant ou loueur de -)
XXXVIII. Détectives privés
XXXIX. Revenus divers

**1**

La liste alphabétique ci-après concerne des activités, professions ou sources de profits dont le caractère au regard des lois fiscales a été déterminé par des décisions de jurisprudence ou par la doctrine administrative.

L'attention est appelée sur le fait que certaines solutions contenues dans cette liste constituent des solutions d'espèce et sont essentiellement données à titre d'information.

# I. Adjudicataires de droits communaux – Régisseurs de droits de place

**10**

Le 6° du I de l'article 35 du code général des impôts (CGI) range expressément dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux les profits réalisés par les adjudicataires, concessionnaires et fermiers de droits communaux.

Mais cette disposition ne doit pas faire l'objet d'interprétations extensives. Ainsi, celui qui exerce dans diverses communes les fonctions de régisseur des droits de place sur les marchés sans être ni adjudicataire, ni concessionnaire, ni fermier de ces droits doit être :

- regardé comme un simple employé communal dans les localités où, nommé par arrêté municipal et révocable dans les mêmes formes, il exerce son activité sous l'autorité du maire et reçoit exclusivement une rémunération mensuelle fixe ;

*- assimilé à un gérant d'entreprise dont les profits ont le caractère de bénéfices non commerciaux, lorsque sa rémunération est calculée au prorata des droits de place perçus par lui et prélevée par lui-même sur ces droits au moment de leur versement à la caisse du receveur municipal (CE, arrêt du 17 juin 1959 n° 39488).*

# II. Astrologues

**20**

*Les revenus tirés de l'activité d'astrologue-graphologue entrent dans le champ d'application des bénéfices non commerciaux (CE, arrêt du 22 octobre 1976, n° 92182).*

# III. Cartomanciennes

**40**

*Les profits réalisés dans l'exercice de la profession de cartomancienne constituent des bénéfices non commerciaux (CE, arrêt du 21 novembre 1930 n° 1179).*

# IV. Chambres de métiers, chambres d'agriculture et chambre de commerce et industrie (Membres des organismes consulaires)

**50**

Les indemnités ou allocations perçues par les membres élus des chambres de métiers ou des chambres d'agriculture sont soumises à l'impôt sur le revenu au titre de la catégorie des traitements et salaires.

Il en est de même pour les indemnités de fonction allouées aux membres des chambres de commerce et d'industrie et, en particulier, aux présidents de ces organismes professionnels.

# V. Membres du clergé

## A. Culte catholique : membres du clergé séculier, religieux et religieuses

### 1. Membres du clergé exerçant un ministère paroissial ou diocésain (à l'exception du clergé des départements du Haut-Rhin, du Bas-Rhin et de la Moselle dont les membres perçoivent des salaires)

**60**

Les rémunérations perçues par les membres du clergé exerçant un ministère paroissial ou diocésain présentent, sur le plan fiscal, le caractère de bénéfices non commerciaux. Il en est ainsi même lorsque les prêtres sont entièrement rémunérés par la caisse paroissiale ou par la Chancellerie (cas de la région parisienne, notamment). Il est précisé que les honoraires de messe, calculés en général pour permettre à leurs bénéficiaires de faire face aux frais du culte et à l'entretien des édifices cultuels, ne sont pas considérés comme présentant le caractère de revenu et qu'il y a lieu, dès lors, d'en faire purement et simplement abstraction.

**Remarque** : Parmi les prêtres exerçant un ministère diocésain figurent, en particulier, les aumôniers ou les missionnaires diocésains, les prêtres de l'administration .

### 2. Membres du clergé non enseignant ayant conclu un contrat individuel avec l'État

**70**

Il s'agit, par exemple, des « chercheurs » qui travaillent au Centre national de la recherche scientifique ou des aumôniers militaires.

Les intéressés ont la qualité de salariés.

### 3. Membres du clergé prêtant leur concours au fonctionnement d'un établissement d'enseignement

**80**

La situation au regard de l'impôt sur le revenu des membres du clergé qui prêtent leurs concours à des établissements d'enseignement est examinée au BOI-RSA-CHAMP-10-10-20.

### 4. Membres du clergé prêtant leur concours à un établissement hospitalier, à une entreprise agricole, industrielle ou commerciale, à un centre de soins ou d'aide sociale ou réalisant des revenus non commerciaux

**90**

**Remarque** : En général, les centres de soins ou d'aide sociale (dispensaires) qui utilisent le concours de clercs (religieuses notamment) sont gérés directement par les communautés ou congrégations. Les religieuses ainsi utilisées donnent des soins à domicile ou pratiquent l'assistance sociale ou l'aide aux mères de famille pauvres comme travailleuses familiales.

Lorsque les clercs ont été autorisés à s'engager personnellement vis-à-vis d'une entreprise ou d'un établissement auquel sont prêtés leurs services, ils sont considérés comme de véritables salariés ;

Les clercs qui exercent, même à titre occasionnel, une activité exclusive de toute subordination à raison de laquelle ils reçoivent une rémunération personnelle, qui entre dans la catégorie des bénéfices des professions non commerciales (honoraires, droits d'auteur, etc.), doivent être soumis, à ce titre, à l'impôt sur le revenu.

**Remarque** : Ne sont visées ici, ni les sommes perçues par les membres du clergé exerçant un ministère paroissial ou diocésain, ni les rémunérations versées par l'Etat aux maîtres non laïcs des classes sous contrat simple.

**100**

Mais, en dehors de ces cas exceptionnels, le concours des clercs est bénévole et ne donne lieu à leur profit au versement d'aucune rémunération personnelle. Dès lors, les intéressés ne sont pas imposables à raison des sommes qu'ils peuvent être amenés à encaisser au cours de leur activité, ni à raison de cette activité, car ils n'en conservent pas la libre disposition : tel est le cas, par exemple, des infirmières qui donnent des soins à domicile.

### B. Cultes judaïque et protestant

**110**

Les rémunérations allouées aux rabbins et aux pasteurs sont considérées comme des salaires.

## VI. Commandants de navires (commissions reçues des avitailleurs)

**120**

Les commissions que perçoivent en sus de leur traitement les commandants de navire de la marine marchande et qui leur sont allouées par certains approvisionneurs (avitailleurs) ont le caractère de revenus non commerciaux.

## VII. Commissionnaires

**130**

L'article L. 110-1 du code de commerce répute acte de commerce toute entreprise de commission.

Ainsi, en principe, le commissionnaire a la qualité de commerçant. Cette qualité ne lui est, toutefois, conférée que s'il exerce son activité à titre de profession habituelle (C. com., art. L. 121-1) et conformément aux dispositions de l'article L. 132-2 du code de commerce, c'est-à-dire s'il agit en son propre nom ou sous un nom social pour le compte d'un commettant. En d'autres termes, il effectue alors des opérations commerciales pour le compte d'autrui.

**140**

En revanche, l'intermédiaire qui agit au nom d'un commettant est soumis aux règles du mandat édictées par les articles 1984 et suivants du code civil. En effet, dans cette hypothèse, il y a mandat ordinaire et non commission et l'intermédiaire en cause ne peut, en aucun cas, être regardé comme un commissionnaire.

Le Conseil d'État a d'ailleurs, en matière fiscale, précisé cette distinction dans diverses décisions dont certaines font l'objet de commentaires au BOI-BIC-CHAMP-60-10 .

Ainsi, en tant que commerçants, les commissionnaires, à raison des opérations qu'ils réalisent, relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. Les autres intermédiaires, mandataires, sont considérés comme exerçant une activité non commerciale dont les revenus sont passibles de l'impôt au titre de la catégorie des bénéfices non commerciaux.

## VIII. Conservateur-restaurateur

**150**

L’activité de conservateur-restaurateur des biens culturels (dessins, peintures, sculptures, photographies, documents d’archives, objets archéologiques et ethnologiques, …) consiste en l’examen technique de biens culturels et la mise en œuvre d’actions de conservation ou de restauration appropriées pour assurer leur pérennité et contribuer à leur mise en valeur.

Compte tenu de l’évolution de cette profession et notamment de la très grande qualification qu’elle requiert, il apparaît que cette activité relève de la catégorie des bénéfices non commerciaux.

**160**

Dès lors, en matière d’impôt sur le revenu, les revenus retirés de l’activité de conservateur-restaurateur ainsi définie, lorsqu’elle est exercée à titre indépendant, relèvent pour leur imposition de la catégorie des bénéfices non commerciaux.

## IX. Courtiers

**170**

En vertu des dispositions de l'article L. 110-1 du code de commerce, toute opération de courtage est réputée acte de commerce.

Ainsi, lorsqu'il exerce son activité à titre professionnel et habituel, le courtier, agent intermédiaire pour les actes de commerce, a la qualité de commerçant.

**180**

D'une manière générale, son rôle consiste à mettre en rapport des personnes qui désirent contracter. À la différence du commissionnaire (cf. **VII § 130 et 140)**, le courtier ne traite pas lui-même pour les clients.

Dans le cadre du marché, il se borne à faire connaître à chaque partie les conditions de l'autre, tente de parvenir à la conciliation des intérêts de chacune des parties, conseille la conclusion des contrats. Il constate l'accord et peut en témoigner. Il n'y figure ni comme partie, ni comme représentant.

**190**

Les courtiers sont imposables à raison de leurs revenus dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. Il convient, à cet égard, de se reporter aux commentaires qui sont consacrés à cette profession au BOI-BIC-CHAMP-60-10 .

## X. Débits de tabacs

**200**

Antérieurement, les débits de tabacs étaient le plus souvent attribués à des personnes aux ressources modestes dont la nomination récompensait les services rendus au pays par elles ou par leurs proches. Mais, cette situation est en voie de disparition. La plupart des débits de tabacs sont actuellement exploités par des gérants agréés, qui versent une redevance à l'État.

Les personnes auxquelles les pouvoirs publics entendent témoigner leur reconnaissance reçoivent des « parts » qui donnent droit à une aide pécuniaire prélevée sur le produit des redevances versées par les gérants agréés.

Enfin, il peut exister des débits de tabacs annexés à des recettes auxiliaires des impôts qui sont obligatoirement gérés par le receveur auxiliaire.

**210**

Tous ceux qui gèrent des débits de tabacs, quelle que soit la catégorie à laquelle ils appartiennent, bénéficient, à raison de la vente des tabacs, d'une remise sur le produit de laquelle ils reversent, d'ailleurs, une redevance à l'État. Les taux de la remise et de la redevance sont fixés par des textes réglementaires.

**220**

Aux termes du 4° du 2 de l'article 92 du CGI, les remises allouées pour la vente des tabacs fabriqués revêtent le caractère de bénéfices non commerciaux.

Compte tenu de cette disposition particulière et des principes généraux, la situation au regard de l'impôt sur le revenu des catégories de contribuables mentionnés ci-dessus est la suivante.

## A. Gérants agréés et exploitants titulaires des débits

**230**

En principe, les gérants agréés et les exploitants titulaires de débit de tabac sont imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux pour les profits résultant de la vente des produits du monopole. Lorsque les intéressés exercent également une activité de nature commerciale, les profits qu'ils retirent de cette activité commerciale sont assujettis à l'impôt dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

Toutefois, ces contribuables peuvent être soumis à l'impôt sur le revenu, à raison de l'ensemble de leurs profits, dans une catégorie unique, à savoir :

- celle des bénéfices industriels et commerciaux, par application des dispositions de l'article 155 du CGI, lorsque le débit de tabac peut être considéré comme l'extension d'une activité commerciale prépondérante ;

- celle des bénéfices non commerciaux, par souci de simplification, à la double condition que :

  - ces contribuables déclarent l'ensemble des bénéfices dans cette catégorie ;
  - les opérations commerciales accessoires soient directement liées à l'exercice de l'activité non commerciale prépondérante et en constituent strictement le prolongement.

## B. Receveurs auxiliaires des impôts gérant un débit de tabac

**240**

Les règles définies ci-dessus s'appliquent aux receveurs auxiliaires des impôts gérant un débit de tabac. Toutefois, la rémunération statutaire qui leur est allouée en qualité de receveur auxiliaire relève, dans tous les cas, de la catégorie des traitements et salaires.

## C. Titulaires de parts de redevances

**250**

Les sommes perçues par les titulaires de parts de redevances présentent le caractère de pensions et sont taxées comme telles.

# XI. Délégués et correspondants départementaux de la mutuelle assurance des instituteurs de France (MAIF)

**260**

Les délégués et correspondants départementaux de la Mutuelle assurance des instituteurs de France (MAIF) reçoivent une indemnité forfaitaire destinée notamment à couvrir les dépenses qu'ils sont

amenés à engager dans l'exercice de leur mandat.

Les sommes ainsi allouées doivent être considérées comme des revenus non commerciaux au sens de l'article 92 du CGI.

## XII. Démarcheurs

**270**

Celui dont l'activité consiste à effectuer des démarches librement et de sa propre initiative en faveur d'entreprises auxquelles il n'est pas tenu de fournir un compte rendu détaillé de ses activités, qui jouit d'une liberté totale dans l'organisation de son travail et la recherche de la clientèle et qui est rémunéré par des remises proportionnelles aux affaires traitées ne peut être regardé comme un simple employé.

**280**

*Les commissions, qu'il perçoit d'après un tarif préétabli, relèvent de la catégorie des bénéfices non commerciaux (CE, arrêt du 16 janvier 1931, req. n° 10080) ; BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-30*

## XIII. Engagement de non concurrence (redevances ou indemnités annuelles reçues à la suite d'un -)

**290**

*Les sommes qu'un contribuable reçoit annuellement d'une entreprise en contrepartie de sa renonciation à exercer ou financer un commerce concurrent, ont le caractère de bénéfices non commerciaux (CE, arrêt du 24 février 1947 n° 73457 et, dans le même sens, arrêt du 2 mars 1942, n°s 62296 et 64290) ; également BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-30 au I § 1 et suivants.*

## XIV. Enquêteurs de la sécurité sociale

**300**

Les caisses de sécurité sociale confient des enquêtes, relatives à certains accidents du travail, à des agents qui, n'appartenant pas au personnel de ces caisses, sont assermentés et agréés par le ministère chargé de la sécurité sociale.

Compte tenu de l'indépendance dont ils jouissent vis-à-vis des caisses de sécurité sociale, notamment dans l'organisation de leur travail, les intéressés ne peuvent pas être regardés comme se trouvant placés dans un état de subordination, bien qu'ils soient tenus de respecter certaines règles légales ou réglementaires et que le taux de leurs émoluments et indemnités soit déterminé par un tarif officiel.

*En conséquence, les rémunérations allouées à ces enquêteurs doivent être rangées dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (CE, arrêt du 6 mars*

*1961n° 48091).*

## XV. Généalogistes

**310**

Les généalogistes exercent, en principe, une profession non commerciale. Toutefois, ils doivent être considérés comme exerçant la profession commerciale d'agent d'affaires, lorsqu'ils ne se bornent pas à dresser des généalogies pour le compte de leurs clients, mais qu'ils se chargent, avec l'aide d'un personnel nombreux, de la distribution des successions moyennant une quote-part sur les sommes revenant aux héritiers découverts et qu'ils sont responsables vis-à-vis des héritiers omis.

**320**

N'exercent pas la profession non commerciale de généalogiste, mais la profession commerciale d'agent d'affaires :

*- le contribuable qui poursuit, moyennant une rétribution proportionnelle à l'émolument obtenu, la liquidation des droits éventuels de ses clients dans les successions auxquelles ils peuvent être appelés en tant qu'héritiers (CE, arrêt du 22 juillet 1932 n°s 10907 et 10910) ;*

*- celui qui, disposant d'un cabinet ouvert au public, procède de sa propre initiative, à la recherche des héritiers inconnus de successions vacantes, puis, les ayant découverts, soutient leurs droits en produisant, en leur lieu et place, toutes justifications nécessaires et qui perçoit, en rémunération de ses services, une quote-part de l'actif net de la succession, tous les frais restant à sa charge en cas d'insuccès (CE, arrêt du 24 juillet 1937 n° 51978 et arrêt du 26 décembre 1938 n° 53915).*

## XVI. Gérants de magasins à succursales

**330**

Si le 2ème alinéa de l'article 80 du CGI range dans la catégorie des salaires, les rémunérations perçues par les gérants non salariés des maisons d'alimentation à succursales multiples et des coopératives de consommation, cette disposition particulière ne saurait s'appliquer aux gérants d'autres magasins à succursales.

Eu égard aux conditions dans lesquelles ils exercent leur activité, ceux-ci relèvent de la catégorie des professions non commerciales.

*C'est ainsi que doit être regardé, non comme un simple employé salarié, mais comme un véritable gérant d'entreprise, dont les gains entrent dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, le gérant de l'une des succursales d'une société pour la vente au détail de marchandises, qui jouit d'une entière liberté dans l'organisation de son travail, engage et rémunère un personnel placé sous ses ordres exclusifs, couvre les frais tant de la publicité commerciale, qu'il assure à sa convenance, que de l'installation et de l'entretien des locaux qui lui sont affectés et*

*alors même qu'il serait affilié à la Sécurité sociale et que la société resterait propriétaire des stocks de marchandises, en fixerait les prix de vente et se réserverait le droit d'inspecter la succursale ainsi que d'en déplacer le gérant (CE, arrêt du 22 mars 1954 n° 16759 et arrêt du 27 mai 1957 n° 40805).*

De même, lorsqu'ils vendent certains articles pour leur propre compte, les gérants de succursales doivent être imposés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux pour les gains résultant de ces opérations.

**Remarque** : Bien entendu, les gérants libres de fonds de commerce ont la qualité de commerçants.

## XVII. Gérants des stations de distribution d'essence

**340**

Les gérants libres de stations de distribution d'essence sont, sur le plan fiscal, considérés comme des commerçants.

Mais, lorsque les gérants de ces stations agissent pour le compte d'employeurs ou de mandants, ces derniers sont personnellement soumis à l'ensemble des impôts et taxes afférents à l'exploitation. Les gains réalisés par les gérants sont alors taxés dans la catégorie des traitements et salaires ou dans celle des bénéfices non commerciaux, selon la nature des clauses du contrat de gérance.

## XVIII. Gérants de tutelle des majeurs incapables

**350**

L'article 499 du code civil prévoit une forme simplifiée de la tutelle des majeurs incapables. Le juge désigne comme gérant de tutelle soit un membre du personnel administratif de l'établissement, soit un administrateur spécial choisi dans les conditions fixées par le décret n° 69-195 du 15 février 1969.

Le gérant de tutelle perçoit des émoluments proportionnels aux revenus de l'incapable protégé selon un barème fixé par arrêté.

Compte tenu des modalités d'exercice de ces fonctions, les rémunérations perçues relèvent de la catégorie des bénéfices non commerciaux.

## XIX. Grottes (exploitants de -)

**360**

*Les profits qu'un propriétaire retire de l'exploitation de grottes naturelles qu'il a aménagées en vue de leur visite par les touristes doivent être imposés au titre des bénéfices des professions non commerciales (CE, arrêt du 13 juillet 1932, n° 20809, et, dans le même sens, arrêt du 24 avril 1944 n° 68059 rendu en matière de taxes sur le chiffre d'affaires).*

**370**

*En revanche, doit être regardée comme se livrant à une véritable activité commerciale, la société qui, fondée exclusivement en vue de l'acquisition et de l'exploitation sur le plan touristique de grottes qui sont dotées d'aménagements artificiels importants autres que ceux strictement nécessaires à l'accès au site naturel, fait une large publicité, utilise un personnel nombreux et met à la disposition des visiteurs divers services commerciaux, qui ne peuvent être dissociés de l'exploitation de la visite des grottes, même si, généralement, ils sont exploités par des locataires (CE, arrêt du 18 février 1957, rendu en matière de taxe sur le chiffre d'affaires).*

## XX. Haras (exploitants de -)

**380**

Les exploitants de haras, qui entretiennent les animaux reproducteurs sur le domaine agricole qu'ils exploitent, sont imposables dans la catégorie des bénéfices agricoles pour les profits correspondant aux saillies.

## XXI. Intermédiaires du commerce et de l'industrie

**390**

Les contrats passés entre les entreprises industrielles ou commerciales et leurs clients sont généralement conclus par l'entremise d'intermédiaires dont la situation fiscale est fonction de leur statut juridique ou de la nature des liens qui les unissent aux personnes pour le compte desquelles ils agissent ou ils traitent.

Cette diversification nécessite une étude de chacune des principales professions de ce secteur d'activité, c'est pourquoi il convient de se reporter dans cette section à chaque profession concernée.

## XXII. Jeux de hasard

**400**

Sous réserve des solutions exposées au BOI-BNC-CHAMP-10-30-40, la pratique, même habituelle, de jeux de hasard tels que loteries, tombolas ou jeux divers, ne constitue pas une occupation lucrative ou une source de profits devant donner lieu à imposition au nom des personnes participant à ces jeux.

## XXIII. Liquidateurs de sociétés

**410**

Le liquidateur d'une société étant le mandataire et non l'employé des associés, les rémunérations qu'il perçoit dans l'exercice de ce mandat présentent, en principe, le caractère de bénéfices non commerciaux et doivent être soumis à l'impôt en cette qualité.

Il en est ainsi même lorsque le liquidateur est choisi parmi les associés de la société dissoute ou n'est autre que l'ancien gérant de ladite société.

**420**

Toutefois, lorsque les fonctions de liquidateur sont confiées, à titre accessoire, à un agent d'affaires ou à un administrateur de biens, il y a lieu, par application des dispositions de l'article 155 du CGI ( BOI-BNC-CHAMP-10-20 au II-D § 80 et suivants) de tenir compte des rémunérations correspondantes pour la détermination des bénéfices commerciaux à comprendre dans les bases de l'impôt.

**430**

Enfin, si un fonctionnaire est désigné « ès qualités » comme liquidateur d'une société placée sous le contrôle de l'État, il convient d'admettre que les fonctions qui lui sont ainsi dévolues ne sont que le prolongement de son activité de fonctionnaire et que, par suite, la totalité de ses rémunérations doit être considérée comme un salaire, pour l'assiette de l'impôt sur le revenu.

## XXIV. Locataires principaux

**440**

*Les revenus des personnes, qui afferment des immeubles pour les sous-louer à des tiers, ont le caractère de bénéfices non commerciaux (CE, arrêt du 3 mai 1937, n° 53264).*

*La circonstance que le bail est assorti d'une promesse de vente de la part du bailleur et d'une promesse d'achat de la part du preneur ne change pas la nature du profit que ce dernier réalise en sous-louant l'immeuble dont il n'est que principal locataire (CE, arrêt du 5 novembre 1941 n° 66372).*

Le fait que la sous-location porte sur un terrain, et non sur un immeuble bâti, est également sans influence sur la nature du profit réalisé.

*Il a été notamment jugé qu'un contribuable, adjudicataire du droit de chasse sur des terrains appartenant pour partie à une commune et pour partie à l'État et qui, moyennant le versement d'une rémunération, donne à des amateurs le droit de chasser sur ces terrains, perçoit, à ce titre, des revenus imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (CE, arrêt du 15 novembre 1978, n° 06924).*

*Application du principe selon lequel les produits retirés de la sous-location d'immeubles bâtis ou non bâtis présentent le caractère de bénéfices non commerciaux lorsque la sous-location n'est pas assortie de la fourniture de prestations qui aurait pour effet de conférer à ces produits le caractère de bénéfices industriels et commerciaux.)*

*Le caractère de revenus non commerciaux est reconnu non seulement au loyer proprement dit perçu par le locataire principal, mais aux profits accessoires qu'il encaisse, une soulte, par exemple (CE, arrêt du 27 octobre 1965 n° 53274).*

Sous-location d'un immeuble pris à bail emphytéotique : un bail emphytéotique est un bail de longue durée portant sur un immeuble, par lequel l'emphytéote contractant acquiert un droit réel immobilier sur la chose. Lorsque l'emphytéote donne lui-même en location le bien dont il est preneur, les revenus qu'il perçoit sont imposés dans la catégorie des bénéfices non commerciaux. Il est rappelé que l'emphytéote, bien que détenant un droit réel immobilier, ne peut être considéré comme propriétaire ou usufruitier du bien ; c'est pour cette raison que les revenus correspondants relèvent de l'article 92 du CGI.

**450**

*Par contre, le contribuable qui sous-loue des appartements non meublés mais qui, à l'aide d'un personnel nombreux, assure le service complet desdits appartements, le fonctionnement d'un restaurant et l'exploitation d'un bar doit, en raison notamment de l'importance du personnel et des recettes correspondant à la partie commerciale de l'activité exercée, être imposé dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux pour l'ensemble de ses profits (CE, arrêts du 25 janvier 1960 n°s 25427 et 37394).*

Les revenus provenant de la location en meublé relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, quelle que soit la qualité de celui qui se livre à cette activité, propriétaire ou principal locataire.

## XXV. Mannequins

**460**

Conformément aux dispositions de l'article L. 7123-3 du code du travail, tout contrat par lequel une personne physique ou morale s'assure, moyennant rémunération, le concours d'un mannequin est présumé être un contrat de travail.

Cette présomption subsiste, quels que soient le mode et le montant de la rémunération ainsi que la qualification donnée au contrat par les parties. Elle n'est pas non plus détruite par la preuve que le mannequin conserve une entière liberté d'action pour l'exécution de son travail de présentation.

Est considérée comme exerçant une activité de mannequin toute personne qui est chargée, soit de présenter au public, directement ou indirectement par reproduction de son image sur tout support visuel ou audiovisuel, un produit, un service ou un message publicitaire, soit de poser comme modèle, avec ou sans utilisation ultérieure de son image, même si cette activité n'est exercée qu'à titre occasionnel.

Il en résulte que les rémunérations reçues par les mannequins, à raison de leur activité, sont imposables au titre de la catégorie des traitements et salaires.

**470**

En revanche, n'est pas considérée comme salaire, la rémunération due au mannequin à l'occasion de la vente ou de l'exploitation de l'enregistrement de sa présentation par l'employeur ou tout autre utilisateur dès que la présence physique du mannequin n'est plus requise pour exploiter ledit enregistrement et que cette rémunération n'est en rien fonction du salaire reçu pour la production de sa présentation, mais au contraire fonction du produit de la vente ou de l'exploitation dudit

enregistrement (C. trav., art. L. 7123-6).

Les rémunérations de cette nature relèvent, dès lors, des bénéfices non commerciaux, étant entendu que la rémunération, servie en contrepartie de la réalisation de l'enregistrement conserve son caractère de salaire.

## XXVI. Négociateurs et démarcheurs des agents immobiliers

**480**

Les collaborateurs, appelés généralement négociateurs, que les intermédiaires pour l'achat ou la vente d'immeubles ou de fonds de commerce emploient pour prospecter la clientèle, présenter les affaires et mettre d'accord vendeurs et acheteurs, exercent, en général, une activité salariée.

> *Tel est, notamment, le cas du négociateur qui, rémunéré par un pourcentage variable de la commission acquise à l'agence, ne peut effectuer d'opérations analogues pour son propre compte ou pour celui d'autres agences, ni se prévaloir d'aucun droit de suite sur les clients trouvés par lui, et doit prendre chaque jour les instructions de l'agence qui se réserve le droit de ne pas donner suite aux affaires engagées par lui (CE, arrêt du 4 juin 1958 n° 38840).*

**490**

En revanche, les négociateurs, qui sont liés aux intermédiaires par un contrat de « mandat » qui leur permet, notamment, d'exercer une autre activité, profession ou commerce, sont généralement à considérer comme des travailleurs indépendants.

## XXVII. Photographes

**500**

Les photographes indépendants exercent, en principe, une activité commerciale.

**510**

Cependant, certains d'entre eux exercent leur activité dans des conditions qui impliquent, en fait, un lien de subordination et sont regardés comme des salariés. Tel est le cas de certains reporters-photographes titulaires de la carte professionnelle de journaliste.

Par ailleurs, c'est en fonction de circonstances de fait que les revenus tirés de l'exercice indépendant de la photographie de mode sont imposés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou dans celle des bénéfices non commerciaux. En principe, seuls les revenus des photographes dont l'activité consiste principalement dans la pratique personnelle d'un art sont imposables comme bénéfices non commerciaux.

> En revanche, les revenus des photographes de mode sont imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux lorsque l'importance des capitaux investis, de la main-d'œuvre employée et des moyens matériels utilisés est telle que l'activité exercée procède davantage de la spéculation sur les

éléments mis en œuvre que de l'exercice personnel d'un art (RM Gissinger n° 31 753, JO AN du 23 mai 1983, p. 2289).

*Une personne qui, sans posséder la carte de journaliste, est chargée de fournir à des journaux de mode des photographies de sujets choisis par ces derniers, est libre de l'organisation de son travail et peut, à son gré, cesser sa collaboration à ces publications, ne saurait être regardée comme se trouvant vis-à-vis de ces dernières dans l'état de subordination caractéristique du salariat. Ses rémunérations doivent, par suite, être classées dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (CE, arrêt du 12 novembre 1969 n° 76384).*

**520**

Le produit des droits d'auteur perçu sur des œuvres photographiques est, par nature, imposable au titre des bénéfices non commerciaux (BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-20 au I § 1 et suivants).

**Remarque** : Les rémunérations perçues par un modèle pour photographe ont le caractère de bénéfices non commerciaux (CE, arrêt du 19 janvier 1983, n° 29466).

## XXVIII. Placiers

**530**

Se reporter au BOI-RSA-CHAMP-10-20-30

## XXIX. Préposé à la vente de poisson à la criée

**540**

*En principe, le consignataire responsable, vis-à-vis de l'expéditeur, de la marée qu'il fait vendre aux enchères publiques, qui perçoit le prix de vente et le transmet à son client, après en avoir déduit le montant de ses frais et de sa commission, réalise un profit de nature commerciale (CE, arrêt du 23 janvier 1931 n° 8221).*

**550**

*Toutefois, le préposé nommé par l'administration communale et dont les attributions consistent à organiser et à diriger la vente du poisson à la criée, conformément à un règlement municipal – qui lui interdit notamment toutes opérations commerciales sur le poisson – doit être soumis à l'impôt au titre des bénéfices des professions non commerciales, dès lors que, dans l'exercice de sa profession, il ne fait acte ni de commissionnaire, ni de courtier (CE, arrêt du 16 novembre 1936 n° 11914).*

## XXX. Prête-nom (rémunérations perçues par un -)

**560**

*Ces rémunérations présentent le caractère de revenus non commerciaux. C'est ce qui a été reconnu pour les profits réalisés par un contribuable qui avait prêté son nom pour la réalisation d'emprunts et de prêts destinés à permettre à une société d'effectuer une opération financière (CE, arrêt du 30 juin 1971, n° 80372).*

## XXXI. Prix et récompenses

**570**

Se reporter au BOI-BNC-BASE-20-20.

## XXXII. Prostitution

**580**

*Les revenus tirés de la prostitution doivent, en application du 1 de l'article 92 du CGI, être regardés comme relevant de la catégorie des bénéfices non commerciaux (CE, arrêt du 4 mai 1979, n° 9337).*

## XXXIII. Proxénétisme

**590**

*Les subsides perçus de personnes se livrant habituellement à la prostitution constituent pour le bénéficiaire, des revenus imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux. Le contribuable ne saurait invoquer le caractère délictueux de son activité pour soutenir que les ressources qu'il en tire ne sont pas imposables (CE, arrêt du 5 novembre 1980, n° 13222).*

## XXXIV. Représentants de commerce et voyageurs de commerce

**600**

Le représentant de commerce est un intermédiaire lié à une ou plusieurs maisons pour le compte desquelles il prospecte la clientèle, propose et conclut des achats, des ventes ou des prestations de services sans s'engager personnellement.

Il peut être salarié ou avoir la qualité de travailleur indépendant.

### A. Représentants salariés

**610**

Se reporter au BOI-RSA-CHAMP-10-20-30

## B. Représentants libres

**620**

Les représentants libres ou représentants mandataires exercent des fonctions voisines de celles des agents commerciaux (BOI-BNC-CHAMP-10-30-50 au II-D § 110). Ils sont imposables à raison de leurs revenus dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

Ont, notamment, été considérés comme tels :

*- le représentant qui peut octroyer à certains clients des exclusivités de vente ainsi que des ristournes différentes des conditions générales de vente de l'entreprise qu'il représente, et qui possède, en outre, le droit de présenter son successeur (CE, arrêt du 26 octobre 1959 n° 38895) ;*

*- les représentants qui, exerçant par ailleurs une autre profession, conservent toute liberté d'action dans le choix de leur clientèle et l'organisation de leur activité (CE, arrêt du 12 octore 1969, n° 43261 ; CE, arrêt du 11 mai 1960 n° 46688 et CE, arrêt du 21 mars 1979, n° 07200) ;*

*- un intermédiaire dont l'activité consiste à effectuer des démarches de sa propre initiative en vue de procurer des affaires à des entreprises de publicité qui, dans chaque cas, sont choisies par lui, dès lors que, d'une part, il jouit d'une liberté totale dans l'organisation de son travail et la recherche de la clientèle, d'autre part, n'est tenu de fournir auxdites entreprises aucun compte rendu de ses activités et n'est pas placé à leur égard dans une situation de subordination (CE, arrêt du 6 juillet 1977, n° 01072).*

# XXXV. Représentants à la marine

**630**

Les « représentants à la marine » agréés par l'administration pour assurer la liaison entre elle et les fournisseurs, sont chargés notamment de la réalisation des opérations de recettes, de la constitution des dossiers de liquidation, de paiements et de toutes les formalités administratives concernant les marchés. Mais ils ne peuvent engager leurs mandants et doivent, au contraire, leur rendre compte, au fur et à mesure de l'accomplissement de leur mission et prendre leur accord pour toute décision sortant du cadre de leur activité normale.

*Ces représentants doivent, même s'ils ne sont pas liés aux entreprises en cause par un contrat écrit, être regardés comme réalisant des profits entrant dans la catégorie des traitements et salaires et non dans celle des bénéfices non commerciaux lorsque, bien entendu, ils exercent dans les conditions ci-dessus exposées (CE, arrêt du 8 mai 1931 n°s 97454 et 99500, n° 5629 et arrêt du 10 juin 1959 n° 42076).*

**640**

En revanche, une société de personnes, assumant les mêmes fonctions, ne peut être considérée comme exerçant une activité salariée, mais bien comme exerçant une profession non commerciale.

Les associés doivent, par suite, être personnellement assujettis à l'impôt au titre des bénéfices non commerciaux sauf, bien entendu, s'il s'agit d'une société passible de l'impôt sur les sociétés.

## XXXVI. Syndics d'immeubles

**650**

L'activité de syndic d'immeubles relève en principe de la gestion d'affaires et par suite, de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

Toutefois, il est admis que la rémunération perçue par une personne qui n'assume les fonctions de syndic d'immeubles en copropriété qu'à titre occasionnel et n'exerce par ailleurs aucune activité commerciale soit soumise à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux. La même solution est retenue à l'égard d'un contribuable retraité ou salarié qui se borne à remplir les fonctions de syndic dans un seul immeuble dont il est lui-même copropriétaire. Il est précisé qu'en sa qualité de mandataire du syndicat et eu égard aux conditions dans lesquelles il exerce son activité, le syndic ne peut être considéré comme salarié de cet organisme (RM Bas n° 82951 , JO AN du 11 février 1985 p.508).

## XXXVII. Terrains de camping (exploitant ou loueur de -)

**660**

La location d'un terrain nu est un acte purement civil dont les profits entrent dans la catégorie des revenus fonciers.

**670**

En revanche, si le terrain est aménagé ou si un service de gardiennage est assuré, l'opération de location revêt, en principe, un caractère commercial entraînant, pour les profits qui en résultent, une imposition au titre des bénéfices industriels et commerciaux.

Les revenus tirés de la location de terrains de camping relèvent donc, en général, de cette dernière catégorie.

## XXXVIII. Détectives privés

**680**

Les détectives privés exercent une profession dans laquelle l'activité intellectuelle joue le rôle principal, ce qui situe cette activité, par nature, dans la catégorie des bénéfices non commerciaux pour l'imposition des bénéfices. Toutefois, et conformément à une jurisprudence constante, il est rappelé que si, à l'examen des conditions de fait dans lesquelles l'activité est exercée, il ressort que l'importance des capitaux investis, de la main-d'œuvre employée, des moyens matériels

utilisés est telle que l'activité exercée procède plus de la spéculation sur les éléments mis en œuvre que de l'exercice d'une activité personnelle, les bénéfices perçus au titre de cette activité relèvent alors de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. Il en est de même lorsque les prestations proposées relèvent en réalité de l'activité d'agent d'affaires, et notamment de police privée ( RM Nesme n° 87 878, JO AN du 26 septembre 2006, p. 10072).

## XXXIX. Revenus divers

**690**

L'article 92 du CGI permet de soumettre à l'impôt sur le revenu, au titre des bénéfices non commerciaux, tous les bénéfices ou profits provenant d'occupations ou d'opérations lucratives à la condition que les sommes perçues ne soient pas rattachables à une autre catégorie de revenus.

Cet article permet aussi d'appréhender un certain nombre de revenus non dénommés et de profits divers, parfois accidentels ou occasionnels, sous réserve que la source de ces profits ou revenus soit susceptible de renouvellement.

Il en est de même des subsides régulièrement versés par des tiers à certaines personnes lorsque les versements n'ont pas le caractère de pure libéralités et lorsque ces subsides constituent pour les bénéficiaires, dès lors qu'ils en disposent librement, des moyens habituels d'existence.

**700**

Pour les gains retirés de la pratique de jeux de hasard, cf. XXII § 410 et suivants.

**710**

Le point de savoir si une somme déterminée présente ou non le caractère d'un revenu non commercial imposable est une question de fait que seul un examen des conditions, qui sont à l'origine de son versement, peut permettre de résoudre, dans chaque cas d'espèce.

**720**

Ce principe est confirmé par quelques décisions jurisprudentielles dont certaines sont présentées à titre d'exemple. La liste dressée n'est donc pas limitative. Ainsi :

**730**

*Est passible de l'impôt sur le revenu dans la catégorie définie au 1 de l'article 92 du CGI le profit qu'un contribuable a réalisé en prêtant son entremise à la conclusion d'un marché, dès lors que ce profit constituait la rémunération de la seule activité de l'intéressé et était, par suite, susceptible de se renouveler ( CE, arrêt du 20 octobre 1941, n° 68177, RO, p. 298 ).*

*La circonstance qu'une opération d'entremise soit demeurée unique ne fait pas obstacle à ce que les commissions perçues à cette occasion soient regardées comme des bénéfices non commerciaux en application des dispositions du 1 de l'article 92 du CGI (CE, arrêt du 2 mars 1979, n° 5712, RJ IV p.13 ).*

**740**

*Un contribuable, qui est intervenu dans les pourparlers ayant précédé la vente d'un hôtel appartenant à son employeur en fournissant à l'acquéreur éventuel des renseignements confidentiels sur la gestion de l'affaire, ne peut être regardé comme ayant exercé, de ce chef, une activité entrant dans le cadre de son contrat de louage de services. La rémunération reçue par l'intéressé en contrepartie de cette activité qui pouvait se renouveler – encore qu'elle n'ait eu, en fait, qu'un caractère accidentel – doit être regardée non comme un salaire, mais comme le revenu d'une profession non commerciale (CE, arrêt du 18 février 1956 n° 92316, RO, p. 31).*

**750**

*Un contribuable qui, par des démarches et des diligences renouvelées pendant plusieurs années, a facilité à une société l'acquisition d'actions et de créances détenues par une autre société doit, encore que sa rémunération ne lui ait pas été versée par fractions annuelles mais en une seule fois, être regardé comme ayant exercé une activité dont les profits sont assimilés aux bénéfices des professions non commerciales (CE, arrêt du 21 décembre 1959 n° 40675, RO, p. 529).*

**760**

*Constitue une occupation lucrative dont les profits sont assimilés par l'article 92 du CGI aux bénéfices des professions non commerciales, la participation, moyennant rétribution, d'un avoué honoraire aux opérations de liquidation d'une succession importante (CE, arrêt du 28 octobre 1959 n° 41904, RO, p. 491).*

**770**

*Le profit retiré par un contribuable de l'encaissement, moyennant commission, de chèques émis au nom de tiers de nationalité étrangère ne disposant pas d'un compte bancaire en France, doit être regardé comme constituant pour l'intéressé un gain passible de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (CE, arrêt du 26 mars 1965 n° 59217, RO, p. 327).*

**780**

*Un contribuable avait fait apport à deux sociétés civiles immobilières, constituées entre lui même et divers groupes financiers, de divers éléments tels que promesse de vente de terrains, contrats d'architectes et d'entrepreneurs, engagements et accords gouvernementaux, et reçu, en représentation desdits apports, un certain nombre de parts dont la cession était subordonnée à l'accord des autres associés. Il a été jugé que la fraction de la valeur des parts reçues par l'intéressé qui avait pour objet de rémunérer les démarches et diligences accomplies par lui pour réunir les éléments de capital apportés – à l'exclusion de celle correspondant aux éléments apportés eux-mêmes, qui, étant négociables, représentaient une valeur en capital – a le caractère d'un revenu au sens de l'article 92 du CGI. Il a été décidé, par ailleurs, que la valeur vénale réelle des parts attribuées au contribuable ne pouvait être inférieure à leur valeur nominale dès lors que les*

*associés effectuant un apport en numéraire ont versé, lors de la souscription de leurs parts, la somme correspondant à la valeur nominale de ces dernières (CE, arrêt du 29 octobre 1971, n° 68613, RJ III p.106 ).*

**790**

*Est passible de l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, la redevance annuelle qu'une veuve reçoit d'une société tant en rémunération des services rendus par son mari qu'en compensation de sa renonciation et de celle de ses fils à toute activité susceptible de concurrencer l'exploitation de ladite société (CE, arrêt du 2 mars 1942, n°s 62926 et 64290, RO, p. 75).*

**Remarque** : La redevance était calculée d'après le montant des ventes de la société.

**800**

*Les revenus perçus en vertu d'une convention accordant à une société une exclusivité sur la vente de terrains sont imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (CE, arrêt du 27 juin 1990, n° 65439).*

**810**

*La créance recouvrée par un héritier et que le défunt détenait sur une cliente de son entreprise non commerciale ne constitue pas un revenu imposable au titre des bénéfices non commerciaux, dès lors que, figurant dans le patrimoine successoral, elle a été acquise à titre gratuit et qu'elle ne rémunérait pas, même pour partie, des services rendus personnellement par l'héritier à la cliente du défunt (CE, arrêt du 7 mai 1980, n° 7948, RJ III p.63 ).*

**820**

*Le profit retiré par un contribuable de la revente d'actions constitue pour l'intéressé un revenu assimilable à un bénéfice non commercial dès lors que, des conditions particulières dans lesquelles ont été opérés les transferts desdites actions, il résulte que ce profit constitue, non un bénéfice provenant de l'achat suivi de la revente des titres en cause, mais la rémunération des services rendus par le contribuable dont l'intervention a, en fait, permis le regroupement des activités de deux sociétés commerciales (CE, arrêt du 16 octobre 1964, req. n° 57439, RO, p. 168).*

**830**

*Un contribuable avait obtenu, moyennant le versement d'une somme à fonds perdus, que lui soient versées directement les redevances annuelles dues par une entreprise à une autre entreprise à raison des services rendus par cette dernière à la débitrice. Il a été jugé que le profit retiré de cette opération constitue, pour l'intéressé, non un gain en capital, mais une source de profit, au sens de l'article 92 du CGI, soumise par ledit article à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (CE, arrêt du 23 novembre 1964, n° 53912, RO. p.*

*192).*

**840**

*Un contribuable qui a prêté son nom pour la réalisation d'emprunts et de prêts fictifs destinés à permettre à une société de réaliser une opération financière et perçu à cette occasion une importante rémunération, doit être regardé, dès lors que cette opération de prête-nom, bien qu'elle ne relevât pas d'une activité professionnelle, était susceptible de se renouveler, comme ayant réalisé un revenu provenant d'une source de profit, au sens de l'article 92 du CGI, et assimilable à un bénéfice non commercial (CE, arrêt du 30 juin 1971, n° 80372, RJ III p.159 ).*

**850**

*Un contribuable, comptable agréé auprès d'une société ayant déposé son bilan et conclu avec ses créanciers un concordat, qui a racheté certaines des créances concordataires, moyennant des prix très inférieurs à leur valeur nominale en raison du caractère aléatoire de leur règlement, puis qui, devenu un actionnaire important de ladite société, a pris, en cette qualité, les dispositions nécessaires pour recouvrer intégralement ces créances, doit être regardé comme s'étant livré à une " exploitation lucrative " dont les profits sont assimilés à des bénéfices non commerciaux par le 1 de l'article 92 du CGI (CE, arrêt du 19 avril 1972, n° 80768, RJ III p.93 ).*

*Dans le même sens, voir CE, arrêt du 23 février 1977, n° 97450 .*

**860**

*Le bénéfice qu'un contribuable a réalisé en réussissant à recouvrer pour son montant nominal une créance sur une société qu'il avait acquise peu de temps auparavant pour un prix inférieur, doit être regardé comme provenant d'une " exploitation lucrative " dont les profits sont assimilés à des bénéfices non commerciaux, dès lors qu'il trouve son origine dans l'activité déployée par l'intéressé pour redresser la situation financière de cette société (CE, arrêt du 24 juillet 1981, n° 16693).*

**Remarque** : Le contribuable était actionnaire et dirigeant de la société lors de l'achat de la créance détenue sur elle par un tiers ; devenu ensuite dirigeant d'une autre société, celle-ci avait alors accordé des facilités à la première.

**870**

*Le profit retiré par un contribuable de la revente d'une partie des actions d'une société anonyme, qu'il avait achetées quelques mois plus tôt, et qui trouve son origine dans l'activité déployée par l'intéressé pour redresser la situation de la société, doit être regardé comme un bénéfice provenant d'une occupation ou d'une exploitation lucrative, assimilé aux bénéfices non commerciaux en vertu du 1 de l'article 92 du CGI.*

***Remarque :** A rapprocher de l'arrêt du CE du 16 octobre 1964, RO, p.168.*

*L'intéressé s'était spécialisé dans la prise de participations majoritaires dans des sociétés dont les titres n'étaient pas cotés en bourse et qui éprouvaient des difficultés de trésorerie ou même se trouvaient au bord de la liquidation. Il assainissait et réorganisait ces entreprises et cédait ensuite des paquets de titres en réalisant d'importantes plus-values (CE, arrêt du 3 novembre 1972, n° 81821, RJ n°III p.173 ).*

**880**

*La somme représentant la rémunération des études et démarches effectuées par un contribuable pour le compte d'une société, avant d'en devenir actionnaire et président-directeur général, et portée au crédit d'un compte ouvert à son nom dans les écritures sociales, constitue, par application des dispositions du 1 de l'article 92 du CGI, un bénéfice non commercial (CE, arrêt du 7 novembre 1975, n° 85284, RJ n°III p.181).*

**890**

*Pour le règlement de ses dettes une société ayant déposé son bilan avait obtenu un concordat. Le président-directeur général de cette société, grâce aux moyens dont il disposait en raison de ses fonctions, avait racheté une créance concordataire pour un prix très inférieur à son montant nominal en raison du caractère aléatoire de son règlement et pris les dispositions nécessaires pour en assurer le recouvrement. Jugé que le profit réalisé à cette occasion par l'intéressé doit être regardé comme provenant d'une " exploitation lucrative " au sens du 1 de l'article 92 du CGI (CE, arrêt du 5 mai 1976, n° 94359, RJ III p.88 ).*

***Remarque :** Confirmation de la jurisprudence résultant de l'arrêt du 19 avril 1972 (CE, arrêt du 19 avril 1972, n° 80768 ) .*

**900**

*Un contribuable avait opéré des versements successifs à une société en vue de bénéficier des profits que ladite société faisait prévoir comme résultat de ses opérations d'achat et de vente d'or et de monnaies métalliques. Il avait ensuite retiré les profits en question ainsi que la totalité des sommes déposées. Bien que n'ayant pas donné à la société d'ordres précis d'achat ou de vente, les initiatives qu'il a prises, d'une part, en effectuant ses divers dépôts, et, d'autre part, en procédant aux retraits susmentionnés, le rendent passible de l'impôt sur le revenu en application du 1 de l'article 92 du CGI (CE, arrêt du 2 février 1977, n° 01817).*

**910**

*Un contribuable avait donné à un intermédiaire, de façon répétée, des instructions de vendre et d'acheter pour son compte des valeurs mobilières. Cet intermédiaire, tout en détournant vers d'autres emplois les fonds que lui avait remis son mandant, avait fait à ce dernier plusieurs paiements représentant le produit des ventes auxquelles il était censé avoir procédé. Les sommes reçues par le contribuable excédant celles qu'il avait versées, jugé que les profits ainsi réalisés étaient imposables en vertu de l'article 92 du CGI, qui assimile à des bénéfices non commerciaux toutes les sources de profits ne se rattachant pas à une autre*

*catégorie de bénéfices ou de revenus (CE, arrêt du 5 novembre 1975, n° 86745, RJ n° III p.178 ).*

***Remarque :** Dans deux affaires ayant donné lieu à des arrêts du 17 novembre 1972 ( RJ, volume n° III, p. 189 ), le Conseil d'État a eu à examiner le cas de contribuables qui avaient remis des fonds à un tiers et convenu avec lui que ces fonds seraient employés à des opérations d'achat et de revente d'or pour leur compte sur leur ordre. Ce tiers n'ayant pas exécuté les ordres reçus et ayant détourné à son profit personnel la plus grande partie des fonds versés, le Conseil d'État a jugé que les déposants n'étaient pas imposables à raison des profits que le dépositaire avait fictivement inscrits à leur compte puisqu'ils n'avaient pu en avoir la disposition.*

*En revanche, ceux d'entre eux qui, avant que l'escroquerie ne soit découverte, avaient retiré de leur compte la totalité des sommes versées ou, en tout cas, des sommes supérieures à celles qu'ils avaient déposées ont été considérés par la Haute Assemblée comme imposables à raison des profits ainsi réalisés, qui constituent des revenus provenant d'occupations, exploitations lucratives et sources de profits " au sens de l'article 92 du CGI (CE, arrêt du 15 octobre 1975, n° 95974).*

*La présente décision s'inscrit dans la ligne de ce dernier arrêt.*

**920**

*Deux personnes avaient constitué le 3 avril 1964 une société civile immobilière ayant pour objet d'acquérir un terrain en vue d'y édifier un immeuble d'habitation, et s'étaient réservées dans les statuts un " droit préférentiel de souscription " à toute augmentation du capital social. Après acquisition du terrain, les intéressés avaient autorisé la gérance à augmenter le capital en vue de le porter au montant nécessaire à la réalisation de l'objet social ; puis, le 11 mai 1964, ils avaient cédé leur " droit préférentiel de souscription " pour un prix de 600 000 F à une société de promotion immobilière.*

*Le service avait considéré que la société civile relevant du régime de la transparence fiscale codifié à l'article 1655 ter du CGI, les associés devaient être regardés comme ayant cédé une partie de l'actif immobilier de la société et que, par suite, le profit réalisé par eux était imposable dans les conditions prévues par l'ancien article 35 A du CGI.*

*Mais, les deux associés étant tenus, eu égard à la forme juridique de la société, de répondre aux appels de fonds nécessaires à la réalisation de l'objet social, à moins d'admettre d'autres associés apportant les fonds voulus, le Conseil d'État a estimé qu'en cédant leur " droit de souscription " les intéressés ont en réalité admis l'entrée d'un tiers dans la société civile et que, par conséquent, la somme qu'ils avaient perçue à cette occasion ne correspondait pas à la cession d'un droit sur l'actif immobilier de la société.*

*Toutefois, la Haute Assemblée a jugé que le profit retiré de cette opération était imposable en vertu de l'article 92 du CGI comme provenant d'une opération lucrative.*

*En raison notamment du très court délai qui a séparé la constitution de la société de la cession du " droit préférentiel de souscription ", le Conseil d'État a estimé que les deux associés devaient être regardés comme s'étant réservés ce droit à seule fin de le céder moyennant rémunération et qu'ainsi la somme perçue avait rémunéré les démarches et diligences accomplies par les associés (CE, arrêt du 27 avril 1977, n° 94874, RJ III p.79).*

**930**

*L'Administration avait établi l'existence, au cours de plusieurs années, d'un important accroissement du patrimoine d'un contribuable, gérant de société à responsabilité limitée. Cet accroissement n'était pas justifié, les allégations de l'intéressé, selon lesquelles l'enrichissement résulterait de libéralités à lui consenties par sa belle-mère se révélant non fondées, eu égard notamment au fait que la situation de fortune de celle-ci ne pouvait lui permettre de procéder à de telles libéralités. Le Conseil d'État a admis de considérer que le contribuable a réalisé des produits d'origine indéterminée relevant de la catégorie définie à l'article 92 du CGI sans pour autant que l'Administration ait à déterminer que l'intéressé aurait été l'attributaire de bénéfices occultes de la société (CE, arrêt du 24 mars 1976, n° 92875, RJ IV p.24).*

**940**

*Un contribuable n'avait pu justifier l'origine de sommes portées au crédit de ses comptes bancaires, alors même qu'une décision judiciaire l'avait déclaré coupable de banqueroute par emploi de moyens ruineux en vue de se procurer des fonds et paiements préférentiels. Cette décision ne l'avait cependant pas condamné pour détournement de l'actif social de la société à responsabilité limitée, dont il était associé. Ce contribuable est imposable à raison de ces sommes dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (aucune constatation quant aux sommes créditées n'avait été formulée par la juridiction judiciaire) (CE, arrêt du 16 février 1977 n° 94280).*

*Dans le même sens, voir l'arrêt du Conseil d'État du 19 octobre 1977 n° 00997, dans cette espèce, l'Administration avait constaté, au cours d'une vérification de situation fiscale, une disproportion importante entre :*

*- d'une part, le revenu déclaré par un contribuable, salarié ainsi que son épouse ;*

*- et d'autre part, les sommes portées au crédit de divers comptes bancaires, ainsi que sur les livrets de caisse d'épargne des enfants issus d'un premier mariage.*

*Le Conseil d'État a jugé que, dès lors que l'intéressé n'établissait pas l'origine d'une fraction des mouvements ayant affecté ses comptes bancaires, l'administration avait, à juste titre, pu regarder les sommes en cause comme provenant d'occupations, exploitations lucratives ou sources de profits et les imposer en tant que revenus assimilés aux bénéfices non commerciaux.*

**950**

*Un contribuable dont les divers comptes bancaires ont été crédités, pendant trois années consécutives et souvent selon une périodicité régulière, de sommes d'un*

*montant nettement supérieur aux revenus déclarés peut être regardé comme ayant exercé, au cours de ces années, une activité lucrative dont les revenus entrent dans le champ d'application des bénéfices non commerciaux défini au 1 de l'article 92 du CGI. À défaut de déclaration spéciale souscrite à ce titre, l'administration est en droit d'arrêter d'office les bases d'imposition correspondantes en application du 2° de l'article L. 73 du LPF (CE, arrêt du 23 juin 1982, n° 25317).*

***Remarque :** Malgré cette jurisprudence, il est recommandé au service, lorsqu'il aura réuni des éléments de nature à lui permettre d'établir qu'un contribuable a bénéficié de revenus plus importants que ceux qu'il a déclarés et dont l'origine demeure indéterminée, de mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 10 du LPF, à l'article L. 16 du LPF et à l'article L. 69 du LPF (CGI, ancien art. 176 ; CGI ancien art. 179, al. 2) en se conformant aux prescriptions données à cet égard (voir CE, arrêt du 17 avril 1989, n° 56554).*

**960**

Le Conseil d'État a également décidé de l'imposition, dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, de certains revenus ou profits. Tel est le cas notamment dans les situations suivantes :

**970**

*Des sommes détournées par un salarié dans l'exercice de son activité (CE, arrêt du 29 novembre 1982 n° 28305). Dans le même sens, voir CE, arrêt du 16 février 1983, n° 30267.*

**980**

*Lorsqu'un metteur en scène, salarié d'une société de production de films, revend à celle-ci les droits d'auteur qu'il possédait sur une œuvre littéraire, le profit qu'il retire de cette cession doit être regardé non comme un salaire, mais comme un gain occasionnel provenant d'une opération renouvelable- qui, en vertu des dispositions de l'article 92 du CGI, doit être assimilé à un bénéfice non commercial (CE, arrêt du 29 janvier 1964 n° 53022 RO, p. 22).*

**990**

*Au cours d'une année, un contribuable avait acheté, à une société, de compte à demi avec une autre personne, un remblai de terre de 40 000 m³ contenant des déchets de fer et de nickel. L'année suivante, les acquéreurs l'avaient revendu en l'état pour un prix très nettement supérieur au prix d'achat. Il a été jugé que si les opérations d'achat et de vente de métaux ci-dessus décrites ne ressortissaient pas à des transactions commerciales accomplies à titre professionnel, les profits nés de ces opérations, qui ne présentaient pas le caractère de gains en capital, étaient des revenus entrant dans les prévisions de l'article 92 du CGI (CE, arrêt du 6 juillet 1977, n° 98719).*

**1000**

*Un contribuable exerçant “ gratuitement ” les fonctions d'administrateur de deux sociétés, mais recevant de celles-ci des indemnités pour frais de représentation, de mission et de déplacements, doit être regardé comme ayant perçu un profit présentant le caractère de bénéfices d'occupations lucratives imposables au titre de l'article 92 du CGI, dans la mesure où lesdites indemnités n'ont pas été utilisées conformément à leur objet et constituaient, en réalité la rémunération des divers soins et démarches que l'intéressé assurait, en sus de ses activités d'administrateur, dans l'intérêt des sociétés en cause (CE, arrêt du 29 juin 1977 n° 2173).*

**1010**

*Une personne qui a perçu des sommes versées avec une périodicité régulière par un tiers à son compte bancaire, est imposable à raison de ces sommes regardées, conformément aux dispositions de l'article 92 du CGI, comme un revenu provenant d'une source de profit, alors que l'intéressée ne justifie pas son allégation selon laquelle il s'agirait de versements faits par son frère, domicilié à l'étranger, en contrepartie de l'hébergement et de l'entretien de la fille mineure de celui-ci demeurée en France afin de poursuivre ses études (CE, arrêt du 19 juillet 1975, n° 95592).*

**1020**

*Une femme avait bénéficié pendant quatre années, de la part du même donateur, de cent dix versements de sommes qui avaient constitué ses moyens habituels d'existence et lui avaient permis, en outre, d'acquérir et d'aménager un appartement, une chambre de domestique et un garage particulier. Jugé que lesdites sommes, versées avec régularité et dont l'intéressée a eu la libre disposition, devaient être regardées, non comme un don manuel ou un cadeau en capital, mais comme des revenus entrant dans le champ d'application de l'article 92 du CGI (CE, arrêt du 14 mai 1965, n° 61358 RO, p.343 ).*

***Remarque :** A rapprocher de l'arrêt du CE du 13 novembre 1931, RO 5683 et de l'arrêt du CE du 2 décembre 1935 n° 44611, RO 6335.*

**1030**

D'une manière plus générale, les sommes et avantages perçus par des personnes dont le train de vie et les besoins de l'existence sont assurés par des tiers, ne constituent, pour les bénéficiaires, des revenus assimilables à des bénéfices non commerciaux en vertu de l'article 92 du CGI que lorsque l'ensemble des circonstances fait ressortir que leur versement n'a pas le caractère d'une pure libéralité.

***Remarque :** En application de ce principe, le Conseil d'État a estimé que n'est pas taxable à l'impôt sur le revenu une femme célibataire vivant en concubinage avec le père de son enfant qui, étant en instance de divorce, pourvoyait à tous leurs besoins en versant des sommes dont le caractère de pure libéralité peut être tenu pour établi compte tenu des circonstances de l'affaire et notamment du mariage ultérieur des intéressés.*

*Au cas particulier, les sommes versées avaient permis à l'intéressée de rembourser les mensualités d'emprunts contractés pour l'acquisition, à son nom, d'une résidence principale et d'une résidence secondaire, lesquelles ont été incorporées ensuite dans la communauté conjugale (CE, arrêt du 25 novembre 1981, n° 15495 ).*

*À l'inverse, le Conseil d'État a jugé qu'entraient dans le champ d'application de l'impôt, les subsides et avantages qu'une femme célibataire avait reçus d'un tiers qui était marié, non séparé de corps de son épouse et résidait au domicile conjugal (CE, arrêt du 29 juillet 1983, n° 34223 ).*

**1040**

La doctrine administrative a, par ailleurs, précisé, dans plusieurs espèces, les conditions d'imposition de certains profits ne se rattachant à aucune catégorie spécifique de revenus.

**1050**

Ainsi la circonstance que les rémunérations – honoraires et vacations – versées par une administration publique à un fonctionnaire retraité, chargé de missions de contre-expertises de dommages de guerre pour le compte de l'État, sont assimilées, en vertu des dispositions de l'article L 131 du code des pensions civiles et militaires de retraite, à un traitement pour l'application des règles restrictives de cumul, n'a pas pour effet de modifier le caractère juridique de ces rémunérations et ne fait pas obstacle, dès lors, à ce que celles-ci soient rangées, pour l'établissement de l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des bénéfices des professions non commerciales, lorsque la législation fiscale permet de les considérer comme tels.

**Remarque** : Il s'agit de l'article L 131 de l'ancien code des pensions civiles et militaires de retraite. La règle de cumul des pensions et des rémunérations d'activité est actuellement, définie à l'article L. 86 du code des pensions civiles et militaires de retraite et à l'article R. 92 du code des pensions civiles et militaires de retraite. La doctrine administrative, ci-dessus citée, demeure valable.

**1060**

Les cessions de titres non cotés ne constituent pas des opérations de bourse au sens du 2 de l'article 92 du CGI. Ces plus-values peuvent être taxées, soit au titre des dispositions de l'article 150 A bis du CGI si l'actif de la société émettrice est principalement constitué d'immeubles, , soit, , au titre des bénéfices non commerciaux s'il s'avère, conformément à la jurisprudence du Conseil d'État, que le bénéfice retiré de l'opération est dû à des démarches et des diligences qui lui confèrent le caractère d'une activité lucrative au sens du 1 de l'article 92 du CGI ( RM Muller n° 20 677, JO AN du 3 mars 1980, p. 822).

*Voir également : CE, arrêt du 6 février 1984, n° 20325*

**1070**

Les primes perçues par les piégeurs de ragondins sont imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (RM Guédon n° 4490, JO AN du 27 janvier 2003, p. 535).

**1080**

Le bitcoin est une unité de compte virtuelle stockée sur un support électronique permettant à une communauté d'utilisateurs d'échanger entre eux des biens et services sans recourir à une monnaie ayant cours légal.

Les bitcoins sont acquis soit gratuitement en contrepartie d'une participation au fonctionnement du système, soit à titre onéreux sur des plates-formes internet créées afin de permettre l'achat et la vente de bitcoins contre de la monnaie ayant cours légal.

L'émission du nombre de bitcoins étant limitée et déterminée, leur acquisition en vue de leur revente procède d'une intention spéculative. Les produits tirés de cette activité, lorsqu'elle est exercée à titre occasionnel, sont des revenus relevant des prévisions de l'article 92 du CGI. Il est précisé que les gains sont imposables, quelle que soit la nature des biens ou valeurs contre lesquels les bitcoins sont échangés (échange des bitcoins contre des euros, mais aussi achats de biens de toute nature réglés par des bitcoins : dans ce cas, le gain doit être déterminé par référence à la valeur en euros du bien acquis).

**Remarque** : si l'activité est exercée à titre habituel, elle relève du régime des bénéfices industriels et commerciaux (BOI-BIC-CHAMP-60-50 au XXIX § 730 et suivants). Les critères d'exercice habituel ou occasionnel de l'activité résultent de l'examen, au cas par cas, des circonstances de fait dans lesquelles les opérations d'achat et de revente sont réalisées (les délais séparant les dates d'achat et de revente, le nombre de bitcoins vendus, les conditions de leur acquisition...).

**Exemple :**

En N, un contribuable acquiert via une place de marché en ligne des bitcoins au cours du jour fixé à 300 € l'unité. En N+1, il achète auprès d'un e-commerce du matériel informatique d'une valeur de 3 600 € moyennant 3,7 bitcoins. A cette occasion, il a donc réalisé un gain imposable de 2 490 € (3 600 € - 300 € x 3,7).