

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BNC-BASE-40-10-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

BNC - Base d'imposition - Nature et période des dépenses admises en déduction

Positionnement du document dans le plan :

BNC - Bénéfices non commerciaux

Base d'imposition

Titre 4 : Dépenses

Chapitre 1 : Nature et période des dépenses admises en déduction

Sommaire :

- I. Nature des dépenses prises en compte pour la détermination du bénéfice
 - A. Dépenses ne se rattachant pas directement à l'exercice de la profession
 - B. Dépenses ne constituant pas en elles-mêmes des charges
 - 1. Les dépenses ayant pour but l'extinction d'une dette en capital, même si le remboursement de ce capital s'effectue en versements fractionnés
 - 2. Les dépenses ayant le caractère d'un placement
 - 3. Les règlements pécuniaires effectués par les avocats à l'aide de dépôts de fonds reçus de leur clientèle
 - 4. Les amendes pénales
 - 5. Les provisions
 - 6. Les dépenses d'immobilisations nécessaires à l'exploitation (achats d'immeubles, de matériel ou de mobilier)
 - 7. Les dépenses relatives à l'acquisition d'une charge, d'un office ou d'une clientèle
 - a. Prix d'acquisition
 - b. Frais
 - C. Dépenses particulières pouvant être admises en déductions
 - D. Pertes résultant pour les agents généraux d'assurances du non-recouvrement des quittances laissées à leur charge par les compagnies
 - E. Ventilation des charges
 - 1. Charges ayant un caractère mixte
 - 2. Charges occasionnées par l'exercice simultané de plusieurs professions
- II. Année au titre de laquelle les dépenses doivent être déduites

I. Nature des dépenses prises en compte pour la détermination du bénéfice

1

Les dépenses qui peuvent être retranchées des recettes en vue de la détermination du bénéfice net sont celles nécessitées par l'exercice de la profession ; elles doivent plus généralement avoir le caractère de charges nécessaires à l'acquisition du revenu.

10

Par dérogation à cette règle, le [5° du 1 de l'article 93 du code général des impôts \(CGI\)](#) autorise la déduction des dépenses de formation exposées en vue de l'obtention d'un diplôme ou d'une qualification professionnelle dans la perspective d'une insertion ou d'une conversion professionnelle par des personnes tirant un revenu de la pratique d'un sport, à la condition que les dépenses exposées aient un lien direct avec l'activité professionnelle que l'intéressé prévoit d'exercer au terme de sa carrière sportive (cf. [BOI-BNC-BASE-40-60-60-V](#)).

20

De même, le [7° du 1 de l'article 93 du CGI](#), permet au repreneur d'une exploitation non commerciale de déduire, pour la détermination du résultat de cette exploitation, les droits de mutation à titre gratuit et les intérêts supportés lors de sa transmission (cf. [BOI-BNC-BASE-40-40](#)).

30

Il est procédé aux [BOI-BNC-BASE-40-30](#) à [BOI-BNC-BASE-50](#), à un examen détaillé, par rubriques, des principales dépenses les plus couramment exposées.

40

Ces dépenses sont déductibles, même si elles ont été faites en infraction à une réglementation professionnelle ou à une disposition légale, dès lors que cette déduction n'est pas prohibée par la loi fiscale.

A. Dépenses ne se rattachant pas directement à l'exercice de la profession

50

Les dépenses qui ne se rattachent pas directement à l'exercice de la profession ne sont pas prises en compte pour la détermination du bénéfice. Il en est ainsi notamment des dépenses suivantes :

- Dépenses d'ordre personnel, telles que :

- les dépenses afférentes à des biens meubles ou immeubles non affectés à l'exercice de la profession (loyers d'appartements privés, dépenses de maison, salaires des employés de maison privés, entretien d'un véhicule ou d'un immeuble à usage privé) ;
- les impôts personnels (impôt sur le revenu, taxe d'habitation, etc.) ;
- les frais de maladie ;

Les dépenses d'appareillage et de prothèse ont, normalement, le caractère de dépenses personnelles. Elles ne peuvent donc, en principe, être admises en déduction des bénéfices réalisés par les titulaires de bénéfices non commerciaux. Toutefois, il est admis, pour les personnes titulaires de traitements et salaires ayant opté pour les frais réels que, lorsque le port d'un appareil ou d'une prothèse est indispensable pour remédier à un grave handicap qui, non corrigé, interdirait à la personne qui en est atteinte l'exercice normal d'une activité professionnelle, que la fraction des dépenses d'acquisition et d'entretien qui reste définitivement à la charge du contribuable après

remboursement par la sécurité sociale, par une mutuelle ou par tout autre organisme de prévoyance, soit considérée comme une dépense professionnelle à concurrence de la moitié de son montant.

Il sera admis que cette doctrine soit également appliquée par les titulaires de bénéfices non commerciaux (BNC), de bénéfices industriels et commerciaux (BIC) ou de bénéfices agricoles (BA) et, par suite, que les dépenses liées à l'acquisition de prothèses dentaires ou auditives soient considérées comme des dépenses professionnelles dans les mêmes conditions que pour les titulaires de traitements et salaires.

À cet égard, il est souligné que ce n'est que dans des situations très exceptionnelles, pour tenir compte des conditions d'emploi imposées aux titulaires de BNC, BIC ou de BA dont les fonctions exigent un contact direct et permanent avec le public, que les frais de prothèse dentaire ou auditive peuvent, dans la limite définie ci-dessus, être regardés comme ayant un caractère professionnel, étant précisé que l'exercice des fonctions doit être effectif. Enfin, il est rappelé qu'il appartient au service des impôts d'apprécier ces situations, sous le contrôle du juge de l'impôt, au regard des justifications apportées. [RM Dumont n° 94168, JO 14 novembre 2006, page 11873.](#)

- les frais de déplacement non justifiés par les besoins de la profession ;
- les salaires de la femme de ménage justifiés par le fait que l'épouse du contribuable seconde son mari dans l'exercice de la profession, alors même que le salaire de cette dernière ne serait pas admis dans sa totalité en déduction des recettes, etc. ;

- Pertes subies à l'occasion d'actes (prêts, engagements de caution, remboursements de capitaux...) ne relevant pas normalement de l'exercice de la profession

- Dépenses se rapportant à une activité exercée à titre bénévole et dépenses supportées à l'occasion de travaux, réunions, manifestations et congrès en tant que membre ou animateur de groupements ou associations d'intérêt général ne se rattachant pas directement à l'exercice de la profession

Remarque : Les frais de réception, de représentation et de congrès sont toutefois, déductibles sous certaines conditions cf. [BOI-BNC-BASE-40-60-60-I-A](#). En ce qui concerne les dépenses exposées dans l'exercice d'une activité syndicale, cf. [I-C § 480](#).

- Certaines libéralités (cf. toutefois, [BOI-BNC-BASE-40-60-60-VI](#)) ou dépenses d'agrément ou somptuaires dont le rapport avec l'objet de la profession n'est pas établi (par exemple, achat d'œuvres d'art destinées à l'ornement d'un cabinet professionnel).

60

Par ailleurs, diverses décisions jurisprudentielles se sont prononcées sur la non-déductibilité de certaines dépenses exposées par les contribuables. Ainsi, il a été jugé que :

70

- la réception donnée par un avoué à l'occasion de sa nomination dans l'ordre de la Légion d'Honneur ne saurait, bien que par sa profession, l'intéressé fût en relation avec la plupart de ses invités, être regardée comme résultant d'une obligation professionnelle. Par suite, les dépenses exposées à cette occasion ne sont pas déductibles du produit brut de l'étude pour la détermination du bénéfice imposable du contribuable (CE, arrêt du 5 octobre 1973, n° 83211, RJ, n° III, p. 137) ;

80

- ne sont pas déductibles, des dépenses de loyer et de gardiennage qui ne sont

pas nécessitées par l'exercice de la profession (CE, arrêt du 24 novembre 1976, n° 94105, 7e et 8e sous-sections) ;

90

- un architecte n'est pas fondé à déduire du montant des recettes de son cabinet une provision pour dépréciation sur portefeuille de participations industrielles, cette dépréciation ne pouvant être regardée comme une dépense nécessitée par l'exercice de sa profession (CE, arrêt du 9 novembre 1936, n° 52546, RO, 6573) ;

100

- la perte subie par un huissier, du fait qu'il a dû rembourser de ses propres deniers le montant d'un prêt consenti par lui sur une somme dont il avait été constitué séquestre, ne saurait être regardée comme une dépense nécessitée par l'exercice de sa fonction et ne peut, dès lors, être déduite du revenu de sa charge (CE, arrêt du 27 décembre 1937, n° 52068, 7e sous-section, RO, p. 773).

Remarque : Au cas particulier, le contribuable, séquestre amiable d'une société en liquidation, avait prêté au liquidateur, devenu ultérieurement insolvable, une partie de la somme mise sous séquestre ;

110

- la perte subie par un notaire du fait qu'il a remboursé à l'un de ses clients, à la suite de la défaillance du débiteur, un prêt hypothécaire dont il avait rédigé l'acte, ne peut, quand bien même l'opération aurait eu un caractère professionnel, venir en déduction du bénéfice imposable de l'intéressé, dès lors que ce dernier s'est rendu acquéreur de l'immeuble hypothéqué et a réalisé sur cet achat un bénéfice compensant largement ladite perte (CE, arrêt du 11 janvier 1943, n°s 69996 à 69999, 8e sous-section RO, p. 54)

120

- une dette en capital, qu'un agent d'assurances a remboursée en vertu d'un engagement de caution solidaire ne se rattachant pas à son activité professionnelle, ne constitue pas une dépense nécessitée par l'exercice de la profession (CE, arrêt du 21 février 1944, n° 67770, RO, p. 54) ;

130

- l'octroi de prêts par un notaire sur ses fonds personnels ne constitue pas, pour cet officier ministériel, une activité relevant normalement de sa profession. Il s'ensuit que la perte résultant du non-remboursement d'un prêt de cette nature, accordée à un client, ne peut être regardée comme une charge professionnelle déductible des recettes pour la détermination du bénéfice net de l'intéressé (CE, arrêt du 10 novembre 1965, n° 61340, 8e s_s, RO, p. 437) ;

140

- un notaire qui, à l'occasion de nombreux actes de constitution de sociétés et de ventes d'immeubles établis par lui, a accepté, d'une part, de recevoir des chèques tirés à son ordre par les agents immobiliers concernés par ces opérations et d'un montant égal à celui du capital des sociétés à constituer ou du prix de cession stipulé et, d'autre part, de remettre en contrepartie aux intéressés des chèques tirés par lui pour un montant identique sous déduction de ses rémunérations professionnelles (cette pratique devant permettre aux bénéficiaires de ces derniers chèques d'en être crédités immédiatement par les

banques), ne saurait faire valoir que, si certains des chèques reçus par lui se sont révélés sans provision, l'échange de chèques réalisé était nécessité par l'exercice de sa profession et ne lui faisait courir aucun risque anormal. Dans ces conditions, les sommes correspondant aux chèques impayés ne peuvent être regardées comme des pertes professionnelles déductibles des recettes imposables (CE, arrêt du 29 octobre 1971, n° 80766, RJ III, p. 202).

Remarque : Dans le même sens, rapprocher les arrêts du Conseil d'État du 3 janvier 1973 n° 83240, 8e et 9e s-s, du 5 novembre 1975 n° 95562, 7e et 8e s-s, et du 20 novembre 1996 n° 123267, *Caviggia* ;

150

- la somme qu'un contribuable exerçant une profession non commerciale a été contraint de payer pour le compte d'un tiers en faveur duquel il s'était porté caution ne constitue pas, dès lors qu'il n'a pas justifié que son engagement comportait des contreparties de nature à faciliter ou à accroître ses activités professionnelles, une dépense nécessitée par l'exercice de sa profession. Une telle dépense par suite, n'est pas déductible de ses bénéfices (CE, arrêt du 9 mai 1973, n° 85659, 7e et 9e s-s, RJ, n° III, p. 80).

Le contribuable, qui exerçait les professions d'agent d'assurances et de mandataire de sociétés de crédit, s'était porté caution solidaire d'un de ses amis qui était garagiste. Il prétendait que ce dernier s'était engagé en contrepartie à lui réserver l'exclusivité des dossiers de prêts de ses clients acquéreurs d'automobiles, mais il n'avait produit aucun contrat à l'appui de ses allégations. Rapprocher l'arrêt du 14 novembre 1970, n° 76474, RJ, n° II, p. 215, rendu en matière de bénéfices industriels et commerciaux ; en revanche, le Conseil d'État a estimé qu'était déductible la perte subie par un architecte qui s'était porté caution d'un client, dès lors que l'opération n'était pas étrangère à l'exercice normal de sa profession et ne lui faisait pas courir un risque hors de proportion avec les revenus qu'il escomptait retirer de sa collaboration avec le client auquel il avait donné sa caution (CE, arrêt du 14 février 1979, n° 10812, RJ III, p. 15) ;

160

- les fonctions exercées à titre bénévole par un médecin au sein d'organismes syndicaux ou professionnels ainsi que les soins gratuits que ce praticien a donnés occasionnellement après son départ à la retraite ne peuvent être regardés comme constituant l'exercice d'une profession au sens du 1 de l'article 93 du CGI. Par suite, les dépenses que le contribuable a été amené à engager à cette occasion ne peuvent donner lieu à la constatation d'un déficit déductible du revenu global de l'intéressé (CE, arrêt du 15 juin 1977, n° 2594, 7e et 8 s-s, RJ III, p. 117 ; dans le même sens, CE, arrêt du 28 septembre 1984, n° 38075) ;

170

- les dépenses supportées par un notaire à l'occasion de travaux, réunions, manifestations et congrès, auxquels il a participé en tant que membre ou animateur de groupements ou associations à but d'intérêt général, ne peuvent être regardées comme nécessitées par l'exercice de la profession et ne sauraient, dès lors, être déduites des recettes pour la détermination du bénéfice net (CE, arrêt du 14 juin 1963, n° 50930, 9e s-s, RO, p. 359) ;

180

- la perte résultant d'un vol commis dans les bureaux professionnels d'un agent d'assurances n'est pas déductible, car elle ne constitue pas une dépense

nécessité par l'exercice de la profession (CE, arrêt du 21 février 1944, n° 67770, 8e s-s, RO, p. 54) ;

190

- de même, ne constituent pas des dépenses liées à l'exercice normal de la profession les détournements commis par le comptable de deux agents d'assurance, dès lors que ces derniers pouvaient déceler ces irrégularités répétées par des contrôles qu'il leur appartenait d'exercer (CE, arrêt du 3 juin 1985, n°s 45087 et 45091) ;

200

- les sommes qu'une société civile professionnelle d'huissiers a été contrainte de rembourser aux clients de l'étude en raison de prélèvements irréguliers effectués par les associés sur des fonds en dépôt ne sont déductibles ni du bénéfice social, ni de la part de ce bénéfice revenant à chacun d'eux (CE, arrêt du 20 juin 1984, n° 30463) ;

210

- les frais engagés pour assurer sa défense devant le tribunal correctionnel par un notaire accusé d'un délit constituant des dépenses personnelles non déductibles alors même que les poursuites sont motivées par des griefs touchant à son activité professionnelle et qu'une condamnation pourrait avoir des incidences graves sur la poursuite de celle-ci (CE, arrêt du 24 février 1982, n° 18656, RJ III, p. 26) ;

220

- les salaires versés à son employée de maison par un chirurgien, qui n'exerce sa profession qu'à l'extérieur, ne sont pas déductibles du bénéfice non commercial du praticien, même s'il arrive que cette employée prenne note et éventuellement retransmette des communications téléphoniques de caractère professionnel (CE, arrêts du 9 juillet 1980, n° 17194, et du 14 mars 1983, n° 30460) ;

230

- les frais exposés par un contribuable qui exerce sa profession dans des locaux aménagés dans sa propriété, à l'occasion de la réparation de la porte du garage privé endommagée par un véhicule professionnel, non plus que l'amortissement d'une moto faucheuse, ne constituent pas des dépenses professionnelles déductibles (CE, arrêt du 29 juillet 1983, n° 28849).

240

Parmi les dépenses ne se rattachant pas directement à l'exercice de la profession, figurent les droits d'enregistrement lorsque l'un au moins des héritiers, donataires ou légataires ne poursuit pas personnellement l'exercice de la profession pendant au moins cinq ans (dans les autres cas, cf. [BOI-BNC-BASE-40-60-60](#)).

Ainsi il a été jugé que :

- lorsque l'héritier d'un avoué décédé a continué d'exploiter l'étude jusqu'à la reprise de celle-ci par le nouveau titulaire, les droits de succession acquittés ne peuvent être regardés comme des dépenses nécessitées par l'exercice de la profession et ne sont, dès lors, pas déductibles des bénéfices de la période

pendant laquelle l'intéressé a assuré l'exploitation de l'étude (CE, arrêt du 11 mai 1962, n° 53266, 9e s-s, RO, p. 84) ;

- les droits de succession acquittés par la veuve d'un notaire et afférents à la valeur de l'office de son époux ne peuvent, en raison de leur nature, être regardés comme des dépenses professionnelles ni, par suite, être déduits de la part revenant à l'intéressée dans les bénéfices non commerciaux produits par ledit office pendant la période où la gestion a été confiée à un notaire suppléant (CE, arrêt du 5 janvier 1972, n° 79935, 7e et 8 s-s, RJ, n° III, p. 10).

B. Dépenses ne constituant pas en elles-mêmes des charges

250

Peuvent être cités notamment :

1. Les dépenses ayant pour but l'extinction d'une dette en capital, même si le remboursement de ce capital s'effectue en versements fractionnés

260

Ainsi, le remboursement d'un capital emprunté par un médecin, en vue de couvrir les dépenses nécessitées par une installation professionnelle, ne constitue pas en soi une charge déductible pour l'établissement de l'impôt. L'intéressé est seulement fondé à déduire, chaque année, de ses recettes professionnelles les intérêts de l'emprunt qu'il a contracté pour payer ces dépenses (cf. [BOI-BNC-BASE-40-60-70](#)).

270

Mais, les arrérages d'une rente viagère versés par un contribuable ne peuvent être déduits de son bénéfice non commercial lorsque, étant la contrepartie de l'abandon d'un capital par le crédientier, ils ont le caractère d'une modalité de paiement et ne peuvent être assimilés à des intérêts déductibles (CE, arrêt du 13 mars 1964, 7e s-s, n° 46981, RO, p. 53).

280

De même, le versement annuel fait par un architecte sur le prix d'acquisition de son cabinet ne constitue pas une dépense déductible pour la détermination de son revenu professionnel (CE, arrêt du 12 mai 1933, n° 24264, RO, p. 6132).

2. Les dépenses ayant le caractère d'un placement

3. Les règlements pécuniaires effectués par les avocats à l'aide de dépôts de fonds reçus de leur clientèle

4. Les amendes pénales

290

Les amendes pénales encourues par les contribuables ne constituent pas des dépenses déductibles en raison du caractère personnel des infractions qu'elles répriment.

Les amendes assignées à une prostituée ne constituent pas, en raison du caractère personnel de l'infraction réprimée, des dépenses nécessitées par l'exercice de la profession et ne peuvent donc pas être déduites pour la détermination du bénéfice imposable (CE, arrêt du 23 juin 1986, n° 42450 8e et 7e s-s)

5. Les provisions

300

Le bénéfice net à retenir pour l'assiette de l'impôt sur le revenu, en matière de bénéfices non commerciaux, étant constitué par l'excédent des recettes totales sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession, les dépenses qui n'ont pas été effectivement acquittées au cours de l'année d'imposition ne peuvent, en principe, être déduites des recettes perçues au cours de ladite année. Il en résulte que la constitution de provisions ne peut pas être admise.

Remarque : En ce qui concerne la déduction de provisions pour créances douteuses ou litigieuses en cas d'option pour les créances acquises et les dépenses engagées dans les conditions de l'article 93 A du CGI, cf. BOI-BNC-BASE-20-10-20 I-A-3-a.

310

Le Conseil d'État a jugé, à cet égard, que ne sont pas déductibles du revenu imposable, des sommes correspondant à des « provisions pour pertes exceptionnelles constituées en vue de faire face à la responsabilité des notaires entraînée par la défaillance de débiteurs hypothécaires en cas d'insuffisance de gage » (CE, arrêts du 3 janvier 1973, req. n° 82656, 8e et 9e sous-sections réunies et 20 juin 1984, n° 37526 8e et 9e sous-sections).

Remarque : Des provisions pour dépréciation des immobilisations non amortissables peuvent être constituées par les exploitants qui ont procédé à la réévaluation de leurs immobilisations (cf. BOI-BNC-BASE-30-30-20-30). Mais ces provisions doivent demeurer sans incidence sur le résultat fiscal. Aussi, lorsqu'il en est constitué, elles doivent être, en tout état de cause, réintégréées.

6. Les dépenses d'immobilisations nécessaires à l'exploitation (achats d'immeubles, de matériel ou de mobilier)

320

Ces dépenses, bien qu'ayant un caractère professionnel, ne viennent pas en déduction du montant des recettes au moment de l'acquisition, mais peuvent donner lieu à un amortissement déductible (cf. BOI-BNC-BASE-50).

En revanche, les frais d'entretien, de réparation, etc., se rapportant aux dites immobilisations sont déductibles pour l'assiette de l'impôt.

330

S'agissant des frais afférents à l'acquisition des immobilisations affectées à l'exercice de la profession et inscrits au registre des immobilisations (frais d'actes, droits d'enregistrement, honoraires), ils peuvent conformément aux dispositions de l'article 38 quinquies de l'annexe III au CGI, au choix du contribuable, soit être compris dans les charges immédiatement déductibles, soit être incorporés au coût d'acquisition des biens et, le cas échéant, amortis sur sa durée d'utilisation. Il en est de même des intérêts des emprunts contractés en vue de l'acquisition des diverses immobilisations professionnelles, conformément aux dispositions de l'article 38 undecies de l'annexe III au CGI. En ce qui concerne les frais d'établissement, cf. BOI-BNC-BASE-40-30.

7. Les dépenses relatives à l'acquisition d'une charge, d'un office ou d'une clientèle

a. Prix d'acquisition

340

Le prix d'acquisition d'un office ou d'une clientèle n'est pas déductible du montant des recettes, alors même qu'il ferait l'objet de versements échelonnés sur plusieurs années ou qu'il serait converti en rente viagère.

Quelle que soit la forme sous laquelle se présente l'opération d'acquisition, dès l'instant qu'il existe une contrepartie pour le contribuable (soit transfert de propriété de l'office ou de la clientèle, soit augmentation de la valeur de l'office ou accroissement de la clientèle), les versements correspondants ne sont pas compris dans les dépenses professionnelles déductibles.

350

Le Conseil d'État a jugé que :

- un contribuable qui, en vue d'obtenir la carte de représentation d'une entreprise, a versé à celle-ci une somme qui lui était due par le précédent titulaire de la carte, ne peut déduire de ses recettes, le montant de cette somme. En effet, le versement de cette dernière a eu pour contrepartie le droit, pour l'intéressé, de bénéficier de la clientèle de son prédécesseur (CE, arrêt du 21 février 1944, n° 68844, RO, p. 53) ;

360

- la somme qu'un médecin a versée à titre transactionnel à un de ses confrères pour avoir transgressé l'engagement qu'il avait pris de ne pas ouvrir pour son compte personnel pendant une durée déterminée un cabinet séparé de celui qu'ils exploitaient en commun n'a pas le caractère d'une rétrocession d'honoraires, mais constitue une dépense représentant la contrepartie de l'acquisition d'une fraction de la clientèle de son ancien associé. Elle n'est pas, par suite, déductible pour la détermination de son bénéfice imposable (CE, arrêt du 23 janvier 1974, n° 86592, 7e et 9e sous-section, RJ n° III, p. 22, cf. toutefois I-C § 430) ;

370

- un contribuable ayant acquis un cabinet dentaire moyennant le versement d'une somme pour le droit au bail et d'une autre somme pour présentation à la clientèle, lesdites sommes ne constituent, ni en totalité, ni en partie, des dépenses de premier établissement, car leur versement a eu pour contrepartie la possibilité pour l'acquéreur d'occuper des locaux dont la situation était particulièrement favorable à son activité et de bénéficier de la clientèle de son prédécesseur (CE, arrêt du 27 mars 1939, n° 63470, 8e sous-section, RO, p. 191) ;

380

- l'indemnité transactionnelle versée par un médecin à l'ancien possesseur de son cabinet médical, en vue de mettre fin à un litige portant sur la propriété dudit cabinet, ne peut être regardée comme une dépense professionnelle

déductible des résultats de l'exercice au cours duquel elle a été payée, dès lors qu'elle a comme contrepartie, pour l'intéressé, l'acquisition définitive du mobilier et des installations garnissant les locaux ainsi que le droit de se maintenir dans les lieux (CE, arrêt du 29 avril 1957, n° 34963, 7e sous-section, RO, p. 329).

Remarque : Rapprocher l'arrêt du 19 novembre 1951, RO, p. 238, rendu en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

390

Par ailleurs, la doctrine administrative précise que :

- l'indemnité versée par un huissier à l'un de ses confrères dont l'office est supprimé, n'est pas déductible du revenu imposable, dès lors que cette indemnité, qui représente la valeur de la finance de l'office supprimé, est la contrepartie de la plus-value acquise par l'office bénéficiaire de la suppression ;

- l'indemnité versée par une association à l'un de ses membres qui se retire, constitue un élément du prix de rachat des droits de l'associé défaillant et ne peut, en conséquence, venir en déduction du bénéfice imposable.

- l'indemnité versée par un psychologue salarié à son ancien employeur, pour non-respect d'une clause de non-concurrence, représente comme dans l'espèce jugée le 23 janvier 1974 (cf. **I-B-7-a § 360**, la contrepartie de l'acquisition d'une clientèle, dès lors que la clientèle attachée à l'établissement dans lequel travaillait ce psychologue a suivi ce dernier lorsqu'il a quitté son employeur, entraînant la fermeture de cet établissement. Cette indemnité n'est donc pas déductible des bénéfices non commerciaux réalisés par l'intéressé (RM Berest, n° 37449, JO déb. AN du 12 janvier 1981, p. 146 ; cf. toutefois **I-C § 430**).

b. Frais

400

Les frais d'acte et d'enregistrement supportés lors de l'acquisition d'une charge, d'un office ou d'une clientèle sont déductibles du montant des recettes (cf. [BOI-BNC-BASE-40-30](#)).

Quant aux intérêts d'emprunts contractés pour une telle acquisition, ils sont également déductibles.

C. Dépenses particulières pouvant être admises en déductions

410

Certaines dépenses exposées dans le but, soit d'exercer la profession, soit d'améliorer les conditions d'exercice de celle-ci, soit encore de couvrir des risques exceptionnels ou de faire face à des circonstances de cette nature, sont déductibles, dès lors qu'elles répondent aux critères généraux de déductibilité indiqués cf. **I**.

Le Conseil d'État a jugé, dans ce sens, que :

420

- les dépenses, engagées par un contribuable à l'occasion d'un procès intenté par lui pour défendre son honorabilité, pouvaient être déduites des recettes, car elles étaient indispensables pour la sauvegarde de son activité professionnelle (CE, arrêt du 5 juillet 1944, n° 69320, RO, p. 156).

Remarque : Cet arrêt doit être considéré, cependant, comme une décision d'espèce (rapp. arrêt du 24 février 1982, cf. I-A § 210) ;

430

- l'indemnité versée par un médecin à son ancien associé ne peut-être regardée comme le prix d'acquisition d'un élément d'actif, dès lors que l'activité personnelle du médecin en cause a été plus importante que celle de l'association qu'il a rompue, et cela tant avant la formation de cette association qu'après sa dissolution et que, par suite, il ne peut être considéré comme ayant acquis de son confrère une clientèle que ce dernier ne s'est pas constitué (CE, arrêt du 4 octobre 1978, n° 05735, 8e et 9e sous-sections; RM Berest, n° 37449, JO déb. AN du 12 janvier 1981, p. 146 ; cf. toutefois I-B-7-a § 360 et 390) ;

440

- le premier clerc de notaire ayant accepté de recevoir de son complice un chèque, qu'il savait être sans provision, tiré à l'ordre du notaire et ayant, en contrepartie, alors qu'il disposait d'une délégation de signature, remis deux chèques d'un montant équivalent tirés sur les comptes du notaire, la perte qui en est résulté peut être admise en déduction des recettes professionnelles de l'officier ministériel, dans la mesure où la procuration pour la signature de chèques, conforme aux usages de la profession a créé un risque qui doit être regardé, en l'espèce, comme lié à l'exercice normal des fonctions de notaire (CE, arrêt du 20 décembre 1978, n° 08233, 7e et 8e sous-sections, RJ III, p. 206).

Remarque : Cette décision n'est pas contradictoire avec les arrêts rendus antérieurement (cf. I-A § 200 et suiv.), dès lors que ceux-ci sanctionnaient la non-déductibilité de pertes résultant de risques anormaux non justifiés par les usages de la profession ;

450

- l'obligation pour un notaire de rembourser à ses clients des fonds qu'il détenait pour leur compte et qu'un des employés a frauduleusement détournés à son insu constitue une charge de l'étude. En contrepartie, l'indemnité d'assurance qui lui a été versée ultérieurement constitue une recette imposable (CE, arrêt du 4 juillet 1984, n°s 36207 et 37364) ;

460

- la participation de l'employeur aux frais de préparation d'un employé à l'examen du permis de conduire constitue une dépense déductible des résultats, dans la mesure où les besoins de la profession rendent nécessaire que l'intéressé puisse conduire un véhicule (CE, arrêt du 17 mars 1982, n° 22596).

470

Par ailleurs, l'administration a précisé que l'indemnité d'éviction versée par un contribuable pour reprendre, en vue d'une affectation professionnelle, un local dont il était propriétaire, constitue une charge déductible au titre de l'année au cours de laquelle le versement est intervenu.

480

Enfin, pour tenir compte de ce que les responsables syndicaux sont choisis en considération de leur notoriété et de leur compétence personnelle, et aussi de ce que leurs propres entreprises bénéficient, le cas échéant, de leur action collective, il est admis, par mesure de tempérament, que les dépenses exposées par les travailleurs indépendants dans l'exercice d'une activité syndicale au sein

de syndicats professionnels régis par les articles [L2131-1 du code du travail](#) et [L 2131-2 du code du travail](#), soient prises en compte pour la détermination du bénéfice imposable de l'entreprise (RM Maujouan du Gasset, JO, déb. AN du 12 décembre 1983, p. 5299).

Remarque : Bien entendu, les allocations pour frais et les remboursements de frais éventuellement perçus des syndicats doivent alors être compris dans les produits ou recettes de l'entreprise.

D. Pertes résultant pour les agents généraux d'assurances du non-recouvrement des quittances laissées à leur charge par les compagnies

490

Lorsque les compagnies laissent à la charge des agents le montant des primes non payées par le client, la perte en résultant pour les agents ne constitue pas une dépense nécessitée par l'exercice de la profession au sens du [1 de l'article 93 du CGI](#).

500

Néanmoins, les agents généraux d'assurances sont autorisés à déduire le montant des quittances impayées au titre de l'année au cours de laquelle elles ont été portées au débit de leur compte par la compagnie.

510

Cette déduction est, cependant, subordonnée à la condition que les intéressés incluent dans leurs recettes imposables de l'année du recouvrement le montant des quittances récupérées sur les clients (cf. [BOI-BNC-BASE-20-20-II-B-6](#)) et qu'ils joignent, chaque année, en annexe à leur déclaration, un état comportant la liste nominative des quittances demeurées impayées.

E. Ventilation des charges

1. Charges ayant un caractère mixte

520

Lorsque les dépenses ont un caractère mixte (usage privé et usage professionnel), il y a lieu de procéder à une ventilation pour déterminer la part des dites dépenses se rapportant à l'exercice de la profession.

Dans le cas d'un appartement à usage mixte, les dépenses afférentes à cet appartement ne sont admises comme charges professionnelles que dans la mesure de l'utilisation professionnelle par rapport à l'utilisation personnelle des locaux (CE, arrêt du 25 juillet 1980, n° 16749 et 9739, 7e et 8e s-s.)

Un avocat locataire d'un appartement d'une surface totale de 441 m², dont 173 m² réservés à l'activité professionnelle, ne peut déduire de ses bénéfices la majoration de 30 % de son loyer soumis à la loi du 1er septembre 1948 que sur la base de 173/441 du loyer total payé pour la totalité de l'appartement (CE arrêt du 28 février 1983, n° 28747, 8e et 9e s-s.)

2. Charges occasionnées par l'exercice simultané de plusieurs professions

530

Sous réserve de l'application de l'[article 155 du CGI](#), les contribuables qui exercent plusieurs activités relevant de catégories différentes (bénéfices non commerciaux, bénéfices industriels et commerciaux, salaires...) peuvent répartir au prorata des recettes brutes de chaque profession l'ensemble des dépenses engagées indistinctement par eux, mais ils doivent rattacher à la catégorie appropriée celles qui se rapportent spécialement à une nature d'activité.

II. Année au titre de laquelle les dépenses doivent être déduites

540

En principe, et sous réserve des dispositions des [articles 202 du CGI](#) et [202 quater du CGI](#), les dépenses professionnelles doivent, pour être admises en déduction, avoir été effectivement acquittées au titre de l'année d'imposition.

550

Ce principe a été confirmé par le Conseil d'État (cf. notamment, arrêt du 9 décembre 1927, req. n° 99297, RO, 5246 et arrêt du 4 juillet 1973, n° 78172, 8e et 9e sous-sections, RJ p. 113). La Haute Assemblée a jugé que les dépenses nécessitées par l'exercice d'une profession non commerciale, dont la déduction est autorisée, doivent être rattachées à l'année civile au cours de laquelle elles ont été effectivement acquittées, sans qu'il y ait lieu de distinguer selon qu'elles ont été exposées en vue d'entreprendre ou en vue de poursuivre l'exercice de la profession dont il s'agit.

560

Dans le cas de dépenses payées par chèque ou par virement bancaire ou postal, celles-ci doivent être prises en compte respectivement à la date de la remise du chèque ou à celle de l'inscription au débit du compte (RM Sergheraert, JO, déb. AN du 7 juillet 1980, p. 2852).

570

Toutefois, par dérogation à ce principe, l'[article 93 A du CGI](#) permet aux contribuables soumis au régime de la déclaration contrôlée d'opter pour la détermination de leur bénéfice non commercial en fonction des créances acquises et des dépenses engagées (cf. [BNC-BASE-20-10](#)).

Pour plus de précisions sur les modalités d'application des dispositions de l'[article 93 A du CGI](#), il convient de se reporter au [BOI-BNC-BASE-20-10-20-I-A](#).

580

Pour la définition des dépenses engagées, il convient de se reporter au [BOI-BNC-BASE-40](#), étant précisé qu'une dépense est considérée comme engagée lorsqu'elle présente le caractère d'une dette certaine dans son principe et dans son montant, ce qui implique que la créance soit considérée comme acquise par l'autre contractant.

590

Par ailleurs, conformément aux dispositions du [2° du 1 de l'article 93 du CGI](#), les dépenses afférentes à des immobilisations (immeubles, matériel, mobilier, etc.) affectées à l'exercice de la profession, qui ne sont pas susceptibles de se renouveler annuellement, doivent faire l'objet d'un amortissement échelonné (cf. [BOI-BNC-BASE-50](#)).

600

En outre, sauf exception visée à l'article 202 quater du CGI (cf. [BOI-BNC-BASE-20-10-20-I-C](#)), les dépenses engagées, mais non encore réglées, sont prises en compte pour la détermination du bénéfice non commercial imposable, en cas de cessation d'activité ou de décès de l'exploitant (CGI, art. 202 ; cf. [BOI-BNC-CESS-10-20](#)).