RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BNC-BASE-40-60-30-20120912
Date de publication : 12/09/2012

BNC – Base d'imposition – Dépenses - Frais généraux - Travaux, fournitures et services extérieurs

Positionnement du document dans le plan :

BNC - Bénéfices non commerciaux
Base d'imposition
Titre 4 : Dépenses
Chapitre 6 : Frais généraux
Section 3 : Travaux, fournitures et services extérieurs

Sommaire :

I. Loyers et charges locatives afférents aux locaux
II. Location de matériel et de mobilier
III. Loyers acquittés dans le cadre d'opérations de crédit-bail
IV. Entretien et réparation
V. Personnel intérimaire
VI. Petit matériel et outillage - mobilier de bureau logiciel de faible valeur
A. Petit matériel et outillage d'une valeur unitaire hors taxe n'excédant pas 500 €
B. Matériel et mobilier de bureau d'une valeur unitaire hors taxe n'excédant pas 500 €
C. Logiciel d'une valeur unitaire hors taxe n'excédant pas 500 €
VII. Chauffage, eau, gaz, électricité
VIII. Rémunérations versées à des tiers non salariés
IX. Primes d'assurances
A. Responsabilité professionnelle
B. Locaux, matériel, véhicules
C. Assurance-vie
D. Garantie contre la perte de revenu professionnel
X. Blanchissage du linge professionnel
XI. Dépenses de recherche scientifique ou technique et de conception de logiciels
A. Définition des dépenses prises en compte
1. Opérations de recherche scientifique ou technique
2. Dépenses de conception de logiciels
3. Dépenses de fonctionnement
B. Modalités d'exercice de l'option entre immobilisation et déduction des dépenses de recherche ou de conception de logiciels

I. Loyers et charges locatives afférents aux locaux

1

Il est rappelé que le prix d'acquisition des immeubles appartenant à l'actif professionnel ne peut, en aucun cas, être admis en déduction pour la détermination du bénéfice imposable (cf. BOI-BNC-BASE-40-10-I-B-6).

Toutefois, les immobilisations de cette nature peuvent donner lieu à un amortissement (cf. BOI-BNC-BASE-50) .

Remarque : Lorsque l'exploitant est propriétaire des locaux professionnels, outre l'amortissement, il est fondé à déduire notamment les frais d'assurances, les dépenses de réparation et d'entretien, de chauffage, d'électricité, etc. Mais, en aucun cas, la valeur locative desdits locaux ne peut être admise en déduction. Si l'immeuble est conservé dans le patrimoine privé, la déduction d'un loyer à soi-même est admise, sous certaines conditions.

10

En revanche, lorsque les locaux professionnels font l'objet d'une location, les loyers acquittés ainsi que les charges locatives qui s'y rapportent sont déductibles, parfois dans certaines limites (cf. III) , du montant des recettes, à titre de charge professionnelle.

20

Les loyers afférents à des locaux pris à bail par un contribuable en prévision d'un transfert éventuel de son cabinet ne constituent pas des frais professionnels déductibles (CE, arrêt du 29 septembre 1982, n° 22048).

30

S'agissant des dépôts de garantie, le Conseil d'État a jugé (CE, arrêt du 8 mai 1981, n° 19171, RJ, n° III, p. 70), que les loyers d'avance, payés à titre de dépôt de garantie, ne constituent pas, au moment de leur versement, des recettes imposables pour le propriétaire bailleur.

L'administration a décidé de faire application de cette solution. Le versement des dépôts de garantie ne peut donc être considéré comme une dépense déductible du revenu non commercial ou du revenu global du locataire. Seules les sommes conservées par le propriétaire pour couvrir des loyers impayés, des charges locatives ou des travaux de remise en état peuvent être déduites pour la détermination du bénéfice professionnel du locataire au titre de l'année où elles sont acquises au bailleur.Quant aux sommes restituées au locataire en fin de bail, elles ne sont bien entendu pas comprises dans les recettes imposables de l'intéressé.

40

Lors de la prise à bail de locaux professionnels, la commission éventuellement versée à un intermédiaire est déductible au titre des frais d'établissement (cf. BOI-BNC-BASE-40-30-I) .

50

Par locaux utilisés à des fins professionnelles, il convient d'entendre non seulement ceux dans lesquels s'exerce l'activité, mais aussi ceux destinés au logement du personnel, lorsqu'ils sont mis gratuitement à la disposition de celui-ci à titre de supplément de rémunération.

60

Bien entendu, les loyers des immeubles à usage privé ne sont pas déductibles (CE, arrêt du 24 novembre 1976, n° 94105) .

70

Lorsque les locaux loués servent à la fois à l'exercice d'une profession non commerciale et à l'habitation privée de l'exploitant et de sa famille, il y a lieu de procéder à une ventilation comme pour toute dépense à caractère mixte (cf. BOI-BNC-BASE-40-10-I-B-6) .

Pour procéder à cette ventilation, il convient de prendre en considération la totalité du loyer versé y compris la majoration éventuellement applicable en raison du caractère professionnel de la location. Cette majoration s'applique en effet, à l'ensemble des locaux loués. Elle ne peut donc être considérée pour sa totalité comme ayant le caractère d'une dépense professionnelle (CE, arrêts du 28 février 1983, n° 28747, et du 17 octobre 1984, n° 41808).

En revanche, le Conseil d'État a jugé que la majoration de loyer de 50 % supportée par un exploitant en contrepartie de son droit de céder le bail n'est pas, eu égard à la nature de cet avantage, au nombre des dépenses nécessitées par l'exercice de la profession et déductibles des recettes (CE, arrêt du 16 juillet 1976, n° 85455, 8e et 9e sous-sections) .

D'une manière générale, la fraction du loyer correspondant à l'usage professionnel doit être déterminée en fonction de l'importance respective des locaux affectés à l'exercice de la profession et des locaux à usage privé.

Il appartient à l'exploitant de procéder, sous sa propre responsabilité, à cette ventilation en appliquant le principe ci-dessus énoncé et de justifier, auprès de l'administration, des éléments de calcul retenus. À titre de règle pratique, il est admis que la partie du loyer déductible des revenus professionnels soit égale à la fraction du loyer total correspondant au rapport existant entre la superficie affectée à l'usage professionnel et la superficie totale des locaux.

80

Cas particulier : Les frais de double résidence, nécessités par l'exercice de la profession, peuvent également être déduits du bénéfice imposable (installation saisonnière en ville d'eau, par exemple) .

Rescrit n° 2011/16 : Modalités de déduction des frais de double résidence en matière de bénéfices non commerciaux

Question :

La jurisprudence « Bernheim » du Conseil d'Etat du 12 mars 2007 (n° 281 951) afférente à la déductibilité des frais de double résidence en matière de bénéfices non commerciaux autorise la déduction des frais liés à une seconde résidence supportés pour les besoins de l'activité professionnelle mais vise plus précisément les coûts supportés en situation locative (loyers, charges locatives, etc.).

Peut-on considérer que sont aussi déductibles les frais engagés par les professionnels libéraux qui, dans le cadre de la double résidence établie pour les besoins de leur activité, sont propriétaires de leur logement et non locataires ?

Réponse :

Conformément aux dispositions de l'article 93 du code général des impôts (CGI), le bénéfice imposable dans la catégorie des bénéfices non commerciaux est constitué par l'excédent des recettes totales sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession, et tient compte notamment des gains et pertes provenant de la réalisation des éléments d'actifs affectés à l'exercice de la profession.

Sur le fondement de ces dispositions, le Conseil d'État a effectivement reconnu, dans l'arrêt du 12 mars 2007 « Bernheim », un principe de déduction des frais relatifs à la résidence privée autre que la résidence principale, lorsque de telles dépenses résultent non pas d'une pure convenance personnelle mais, notamment, d'une obligation légale, de motifs familiaux déterminants ou des conditions d'exercice de la profession.

Toutefois, si la déduction du loyer et des charges locatives relatifs à la résidence autre que principale est admise lorsque l'exploitant justifie que de telles dépenses sont nécessitées par les contraintes de son activité professionnelle, il en va différemment s'agissant des intérêts d'emprunt supportés au titre de l'acquisition d'un immeuble et de la taxe foncière y afférente, qui constituent par nature des charges de propriété.

En effet, conformément à l'article 93 du CGI, de telles charges de propriété ne peuvent être admises en déduction du résultat professionnel qu'à la condition que le bien concerné soit affecté par nature à l'exercice de la profession, ou utilisé pour l'exercice de la profession et inscrit sur le registre des immobilisations prévu à l'article 99 du CGI.

Tel n'est pas le cas d'un immeuble affecté exclusivement à un usage privé, qui ne peut être réputé affecté à l'exercice de la profession et dès lors compris dans le patrimoine professionnel. Par suite, les dépenses incombant au propriétaire de cet immeuble, tels que les intérêts d'emprunt supportés au titre de son acquisition et la taxe foncière y afférente, ne sont pas déductibles du bénéfice imposable, même si le contribuable justifie que le choix de sa double résidence a été dicté par les contraintes de sa profession.

En revanche, l'exploitant est en droit de déduire de son résultat professionnel les sommes correspondant au loyer normal de l'immeuble autre que sa résidence principale occupé à titre privé, lorsque ce choix de double résidence résulte, non pas d'une pure convenance personnelle mais, notamment, d'une obligation légale, de motifs familiaux déterminants ou des conditions d'exercice de la profession. La déduction de ces loyers à soi-même est toutefois subordonnée, d'une part, au versement effectif de ces loyers, et d'autre part, à la condition que le montant des loyers ne soit pas excessif et soit proportionné aux nécessités de l'exploitation.

II. Location de matériel et de mobilier

90

Il est rappelé que le prix d'acquisition du matériel et du mobilier (exception faite de certains petits matériels, outillages et mobilier de bureau ; cf. VI) appartenant à l'actif professionnel n'est pas déductible. Toutefois, un amortissement peut être pratiqué (cf. **BOI-BNC-BASE-50**) .

100

En revanche, lorsque les matériels et mobiliers utilisés dans le cadre de la profession sont loués, les dépenses afférentes à la location sont déductibles pour l'assiette de l'impôt. Dans ce cas, aucune annuité d'amortissement ne peut être constatée.

III. Loyers acquittés dans le cadre d'opérations de crédit-bail

110

Le contrat de crédit-bail, dont le but est de permettre le financement d'investissements, peut porter, soit sur des biens meubles, soit sur des biens immeubles.

Pour plus de précisions sur les règles applicables :

- au contrat de crédit-bail mobilier ; cf. BOI-BIC-BASE-60-20 **;**

- au contrat de crédit-bail immobilier; cf. BOI-BIC-BASE-60-30.

IV. Entretien et réparation

120

D'une manière générale, les dépenses d'entretien et de réparation des locaux, du matériel et du mobilier professionnels, constituent des charges déductibles.

130

Il est rappelé que l'entretien d'un bien consiste à maintenir celui-ci en bon état. Dès lors, les dépenses ayant pour conséquence l'amélioration ou l'aménagement du bien en question ne peuvent pas figurer parmi les charges déductibles ; elles sont seulement susceptibles d'être amorties (cf. **BOI-BNC-BASE-50**).

V. Personnel intérimaire

140

Sont déductibles les sommes acquittées auprès des entreprises de personnel intérimaire en rémunération de l'utilisation d'un tel personnel.

VI. Petit matériel et outillage - mobilier de bureau logiciel de faible valeur

150

Certaines dépenses d’acquisition de matériel, de mobilier ou de logiciel peuvent être portées directement en charges déductibles des recettes professionnelles lorsque leur prix unitaire hors taxe ne dépasse pas 500 €.

A. Petit matériel et outillage d'une valeur unitaire hors taxe n'excédant pas 500 €

160

Il s’agit des matériels professionnels, à l’exception du matériel de transport.

B. Matériel et mobilier de bureau d'une valeur unitaire hors taxe n'excédant pas 500 €

170

En pratique, il s'agit des menus équipements de bureau, tels que corbeilles à papier, agrafeuses, pèse-lettres, timbres-dateurs, corbeilles à correspondance, boîtes à fiches, etc.

180

Sont également concernés les achats de meubles « meublants » de bureau (tables, chaises, bureaux, armoires, meubles de classement, etc.) dont les achats au cours d'un même exercice sont limités, pour un bien déterminé, à un petit nombre d'unités.

190

Ces achats doivent donc résulter du renouvellement constant du mobilier installé. La mesure n'est notamment applicable ni à l'équipement initial en mobilier d'un immeuble de bureaux, ni au renouvellement complet de ce mobilier, même si la valeur unitaire de chaque meuble est inférieure à 500 € HT. Toutefois, cet aspect ne sera pas examiné lorsque le total des acquisitions de l'exercice n'excède pas cette limite.

200

Si un bien déterminé se compose de plusieurs éléments qui peuvent être achetés séparément (meubles de rangement modulables, par exemple), il y a lieu de prendre en considération le prix global de ce bien, et non la valeur de chaque élément, pour apprécier la limite de 500 € HT prévue ci-dessus.

C. Logiciel d'une valeur unitaire hors taxe n'excédant pas 500 €

210

La tolérance permettant la déduction directement en charges est également applicable aux dépenses d'acquisition des logiciels, au sens du II de l'article 236 du CGI, d'une valeur unitaire n'excédant pas 500 € HT.

220

Bien entendu, la comptabilisation en charge de ces dépenses est exclusive du régime de l'amortissement exceptionnel prévu au même article (***cf. BOI-BNC-BASE-50***).

> **Remarque** : Lorsque l'exploitant choisit de se prévaloir de cette possibilité de déduction, il est dispensé de porter le prix d'acquisition de ces différents matériels, outillages, mobiliers et logiciel sur le registre des immobilisations dont la tenue lui incombe.

VII. Chauffage, eau, gaz, électricité

230

Constituent des dépenses déductibles les frais d'éclairage, de chauffage, de fourniture d'eau afférents aux locaux professionnels (cf. I § 60).

VIII. Rémunérations versées à des tiers non salariés

240

Les honoraires, commissions ou ristournes versés à l'occasion de l'exercice de la profession à des personnes ne faisant pas partie du personnel salarié sont déductibles.

250

D'une manière générale, il s'agit des sommes qui correspondent à des honoraires ne constituant pas des rétrocessions proprement dites (sur la notion d'honoraires rétrocédés, (cf. BOI-BNC-BASE-20-20-I-E).

260

Sont ainsi déductibles les sommes acquittées à titre de rémunération de prestations diverses (sur la non-déductibilité de sommes ayant le caractère de libéralités et non de rémunération d'une prestation, cf. arrêt du CE du 4 avril 1979, n°s 3800 et 4534, 7e et 9e sous-sections).

270

Toutefois, pour être admises en déduction, ces sommes doivent faire l'objet d'une déclaration dans les mêmes conditions que les honoraires rétrocédés (cf. BOI-BNC-BASE-20-20-I-E).

IX. Primes d'assurances

280

Remarque : Pour ce qui concerne la couverture sociale de l'exploitant et de sa famille, cf. BOI-BNC-BASE-40-60-50.

La déduction des primes versées en exécution de contrats d'assurance conclus dans le cadre de l'exercice de la profession est subordonnée à la nature du risque assuré.

290

Ne sont déductibles que les primes versées en vertu de contrats ayant pour objet de couvrir des risques inhérents à la profession.

A. Responsabilité professionnelle

300

C'est ainsi que les primes d'assurances afférentes à la responsabilité professionnelle des exploitants sont déductibles du montant des recettes.

310

À cet égard, il est précisé que les appels de fonds extraordinaires réclamés aux notaires par la caisse centrale de garantie doivent être regardés comme des dépenses professionnelles au sens de l'article 93 du CGI, dès lors qu'ils sont destinés à couvrir les intéressés de l'ensemble des conséquences pécuniaires résultant d'actes accomplis à l'occasion de l'exercice de leur activité professionnelle.

Les sommes versées à ce titre doivent par suite venir en déduction des recettes dans les mêmes conditions que les autres dépenses nécessitées par l'exercice de la profession.

320

Bien entendu, si ultérieurement ces « appels de fonds » faisaient l'objet d'un remboursement effectif, les sommes ainsi reversées devraient être rattachées aux recettes de l'année au cours de laquelle ce remboursement est intervenu.

B. Locaux, matériel, véhicules

330

Les primes d'assurances relatives aux locaux, matériel ou outillage destinés à l'exercice de la profession, ainsi qu'aux véhicules utilisés aux mêmes fins sont déductibles pour l'assiette des bénéfices.

C. Assurance-vie

340

Les primes afférentes à des contrats d'assurance-vie ne constituent pas des charges déductibles du bénéfice professionnel.

D. Garantie contre la perte de revenu professionnel

350

Cf. BOI-BNC-BASE-40-60-50.

X. Blanchissage du linge professionnel

360

Les dépenses peuvent être prises en compte pour la détermination du bénéfice non commercial si :

- elles présentent le caractère d'une charge ;

- elles sont nécessitées directement par l'exercice de la profession ;

- elles sont justifiées.

370

Les frais de blanchissage du linge professionnel (exemple : blouses, essuie-mains, etc.) répondent à ces deux premières conditions. En revanche, les redevables ne sont pas en mesure de fournir des justifications précises lorsque les travaux de blanchissage sont effectués à domicile.

Pour remédier à cette situation, il est admis que les dépenses de l'espèce peuvent être évaluées par référence au tarif pratiqué par les blanchisseurs, à la condition qu'il soit conservé trace (par une mention mensuelle dans le livre-journal) des calculs effectués [exemple : x blouses à x €].

380

Le service conserve la possibilité de remettre en cause la déduction pratiquée au titre des frais de blanchissage effectués à domicile, s'il apparaît, au vu des circonstances de fait, que son montant est surévalué.

XI. Dépenses de recherche scientifique ou technique et de conception de logiciels

390

En vertu du I de l'article 236 du CGI, les dépenses de fonctionnement exposées dans des opérations de recherche scientifique ou technique ainsi que pour la conception de logiciels peuvent, au choix de l'exploitant, être immobilisées ou déduites des résultats de l'année au cours de laquelle elles ont été exposées.

400

La décision prise par l'exploitant constitue une décision de gestion qui lui est opposable distinctement pour chaque projet de recherche.

A. Définition des dépenses prises en compte

410

Pour bénéficier des dispositions du I de l'article 236 du CGI, les dépenses prises en compte doivent :

- être exposées dans des opérations de recherche scientifique ou technique, ou de conception de logiciels ;

- et revêtir le caractère de dépenses de fonctionnement.

1. Opérations de recherche scientifique ou technique

420

Sont considérées comme telles :

- les activités ayant un caractère de recherche fondamentale qui, pour apporter une contribution théorique ou expérimentale à la résolution des problèmes techniques, concourent à l'analyse des propriétés, des structures, des phénomènes physiques et naturels, en vue d'organiser, au moyen de schémas explicatifs ou de théories interprétatives, les faits dégagés de cette analyse ;

- les activités ayant le caractère de recherche appliquée qui visent à discerner les applications possibles des résultats d'une recherche fondamentale ou à trouver des solutions nouvelles permettant à l'entreprise d'atteindre un objectif déterminé choisi à l'avance. Le résultat d'une recherche appliquée consiste en un modèle probatoire de produit, d'opération ou de méthode ;

- les activités ayant le caractère d'opérations de développement expérimental effectuées, au moyen de prototypes ou d'installations pilotes, dans le but de réunir toutes les informations nécessaires pour fournir les éléments techniques des décisions, en vue de la production de nouveaux matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes, services, ou en vue de leur amélioration substantielle. Par amélioration substantielle, on entend les modifications qui ne découlent pas d'une simple utilisation de l'État des techniques existantes, et qui présentent un caractère de nouveauté.

430

La recherche doit être entendue comme recouvrant les travaux de création entrepris de façon systématique en vue d'accroître la somme des connaissances, ainsi que l'utilisation de ces

connaissances pour de nouvelles applications, les opérations de développement expérimental représentant le stade final de la recherche. Elle se distingue des opérations de production, qui sont exclues du domaine de la recherche.

440

Des exemples illustrant ces opérations de recherche figurent au BOI-BIC-RICI-10-10-20, auquel il convient de se reporter.

450

Remarque : La définition de ces opérations est donnée par l'article 1er du décret n° 83-475 du 10 juin 1983 pris pour l'application de l'article 67 de la loi de finances pour 1983 instituant un crédit d'impôt en faveur de la recherche et auquel il y a lieu de se référer.

2. Dépenses de conception de logiciels

460

Un logiciel est un ensemble d'instructions, de programmes, procédés et règles ainsi que la documentation qui leur est éventuellement associée, relatifs au fonctionnement d'un matériel de traitement de l'information.

470

Un logiciel est caractérisé par des éléments :

- incorporels incluant les programmes nécessaires au traitement de l'information ;

- et corporels servant de supports aux éléments incorporels (disques ou bandes magnétiques, documentation écrite).

480

Doivent être entendues comme dépenses de conception de logiciels toutes celles afférentes aux opérations consistant :

- d'une part, à définir et à décrire les spécifications fonctionnelles des logiciels à réaliser ;

- et, d'autre part, à assurer les travaux de programmation et les tests de contrôle préalables, soit à la fabrication et à la commercialisation des logiciels, soit à leur utilisation par l'entreprise elle-même.

490

En revanche, les dépenses d'enregistrement et de reproduction des logiciels sur un support doivent être comprises dans le coût de revient, selon les cas, des immobilisations destinées à être utilisées par l'entreprise pour elle-même ou des stocks et produits en cours.

3. Dépenses de fonctionnement

500

La notion de dépenses de fonctionnement exclut du champ d'application de la mesure les sommes consacrées à l'acquisition ou à la construction d'immeubles, d'installations (laboratoires, par exemple), de matériels et, d'une manière générale, d'éléments d'actifs immobilisés, qui peuvent seulement donner lieu à un amortissement échelonné, sauf disposition particulière, sur leur durée normale

d'utilisation.

B. Modalités d'exercice de l'option entre immobilisation et déduction des dépenses de recherche ou de conception de logiciels

510

L'exploitant qui opte pour la déduction immédiate de ses dépenses de recherche ou de conception de logiciels doit les faire figurer parmi les charges de l'année au titre de laquelle elles ont été exposées.

520

Lorsqu'il est fait usage de la faculté d'inscrire à l'actif du bilan les frais de recherche et de conception de logiciels, ces frais doivent :

- d'une part, figurer sur le tableau des immobilisations, déduction faite des frais financiers qui s'y rapporteraient ;

- et, d'autre part, être amortis selon un plan d'amortissement linéaire et dans un délai maximal de cinq ans ou, à titre exceptionnel et pour des projets particuliers, sur une période plus longue qui n'excède pas la durée d'utilisation de ces actifs.

530

L'amortissement des dépenses de recherche doit être pratiqué dès l'année au cours de laquelle les dépenses en cause ont été immobilisées sans attendre que le projet de recherche ou le sujet de développement soit arrivé à son terme.

540

En cas d'échec du projet de recherche, les frais correspondant immobilisés doivent être immédiatement amortis en totalité.

Remarque : Toutes les dépenses de fonctionnement afférentes à un même projet et concourant à la détermination du coût de ce projet doivent, bien entendu, être retenues et suivre un même traitement.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 08/11/2026