

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BNC-BASE-30-10-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

BNC - Base d'imposition - Plus-values et moins-values - Définition

Positionnement du document dans le plan :

BNC - Bénéfices non commerciaux
Base d'imposition
Titre 3 : Plus-values et moins-values
Chapitre 1 : Définition

Sommaire :

- I. Gains provenant de la réalisation d'éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession
 - A. Définition du patrimoine professionnel
 - 1. Contribuables relevant du régime de la déclaration contrôlée
 - 2. Contribuables relevant du régime du régime déclaratif spécial
 - B. Notion de réalisation
- II. Indemnités reçues en contrepartie de la cessation de l'exercice de la profession ou du transfert de clientèle
- III. Cessions de charges et offices
- IV. Contrats de crédit-bail
 - A. Champ d'application
 - 1. Contrats concernés
 - 2. Biens acquis à l'expiration d'un contrat de crédit-bail
 - B. Cas particulier des contribuables qui donnent en sous-location un immeuble pris en crédit-bail
 - 1. En cours de contrat
 - 2. Lors de la levée de l'option
 - a. Principe
 - b. Conséquences
- V. Produits retirés par leur auteur, personne physique, de la concession, exclusive ou non, de licence d'exploitation, de distribution ou d'utilisation de logiciels originaux

1

En application des dispositions du [1 de l'article 93 du code général des impôts \(CGI\)](#), il existe trois catégories de gains (ou pertes) exceptionnels susceptibles d'être retenus pour la détermination du

bénéfice imposable :

- les gains (ou pertes) provenant de la réalisation d'éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession (cf. **I**) ;
- les gains (ou pertes) réalisés à l'occasion de la perception des indemnités servies en contrepartie de la cessation de l'exercice de la profession ou du transfert de clientèle (cf. **II**) ;
- les gains (ou pertes) résultant des cessions de charges ou d'offices (cf. **III**).

Par ailleurs, des règles spécifiques régissent les plus ou moins-values afférentes aux contrats de crédit-bail, notamment s'ils concernent des biens immobiliers (cf. **IV**).

Enfin, les produits retirés des cessions de droits portant sur des logiciels originaux sont soumis au régime des plus-values à long terme (cf. **V**).

10

Les plus-values réalisées ou les moins-values subies dans le cadre d'activités non commerciales ressortissent au régime applicable à l'ensemble des plus-values professionnelles, sous réserve de certaines adaptations propres à la présente catégorie de revenus.

I. Gains provenant de la réalisation d'éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession

A. Définition du patrimoine professionnel

1. Contribuables relevant du régime de la déclaration contrôlée

20

L'actif professionnel des titulaires de bénéfices non commerciaux relevant du régime de la déclaration contrôlée comprend d'une part, les éléments affectés par nature à l'exercice de la profession dont l'inscription sur le registre des immobilisations et des amortissements est obligatoire, d'autre part, les éléments non affectés par nature mais utilisés dans le cadre de la profession et que le contribuable a choisi d'inscrire sur ledit registre (cf. [BOI-BNC-BASE-10-20](#)).

30

De même, les contrats de crédit-bail ainsi que les biens acquis à l'échéance de ces contrats peuvent, dans certains cas, être considérés comme des immobilisations présentant le caractère d'éléments affectés par nature à l'exercice de l'activité non commerciale (cf. **IV**).

2. Contribuables relevant du régime du régime déclaratif spécial

40

L'actif professionnel des contribuables placés sous le régime déclaratif spécial est défini dans les mêmes conditions que celles prévues pour les contribuables relevant du régime de la déclaration contrôlée, de plein droit ou sur option.

50

Dans le cadre du régime de la déclaration contrôlée, la jurisprudence conduit à distinguer trois catégories de biens :

- les biens affectés par nature à l'exercice de la profession, qui doivent être obligatoirement inscrits sur le registre des immobilisations ;
- les biens non affectés par nature à l'exercice de la profession, mais utilisés dans le cadre de celle-ci, dont l'inscription sur le registre des immobilisations est facultative ;
- les biens non utilisés pour l'exercice de la profession et qui, en conséquence, ne peuvent jamais faire partie du patrimoine professionnel.

60

Remarque : Lorsqu'un contribuable exerce son activité dans le cadre d'une société dont les bénéficiaires sont, en application des [articles 8 du CGI](#) et [8 ter du CGI](#), soumis en son nom à l'impôt sur le revenu, ses droits ou parts dans la société sont considérés comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession ([CGI, art. 151 nonies](#)).

B. Notion de réalisation

70

Par réalisation d'un élément d'actif, il y a lieu d'entendre non seulement la vente de cet élément, mais également l'apport en société, l'échange, le partage, l'expropriation, etc.

80

Quant à la date de réalisation à retenir, c'est celle à laquelle l'accord est intervenu, entre les parties, sur la chose et sur le prix.

90

Par ailleurs, conformément à une doctrine et à une jurisprudence constantes, le transfert dans le patrimoine personnel de l'exploitant d'un élément d'actif constitue une réalisation de cet élément, au sens des dispositions du 1 de l'article 93 du CGI (dans ce sens, CE, arrêt du 18 novembre 1977, req. n° 00189, RJ, III, p. 187 ; RM Marchand, JO, déb. AN du 9 août 1982, p. 3313).

100

Remarque : Lorsque le retrait d'actif a pour objet la partie de la résidence principale affectée à l'exercice d'une profession libérale, le paiement de l'impôt sur les plus-values y afférentes peut, sous certaines conditions, être fractionné par parts égales pendant trois ans (cf. [BOI-BNC-BASE-30-30-20-20-II](#)).

II. Indemnités reçues en contrepartie de la cessation de l'exercice de la profession ou du transfert de clientèle

110

À la différence des charges et offices qui, du fait du droit de présentation reconnu à leurs titulaires, peuvent faire l'objet de véritables cessions (cf. III), la clientèle de certains contribuables exerçant une profession non commerciale, notamment médecins, sages-femmes, architectes, avocats, ne peut pas, en principe, être cédée. Toutefois, les tribunaux reconnaissent la validité de certaines conventions par lesquelles ces contribuables s'engagent, moyennant le versement d'une indemnité, à cesser leur profession ou à ne plus l'exercer dans un certain rayon et à recommander leur successeur à leur clientèle.

120

En tout état de cause, qu'elles résultent de conventions licites ou illicites au regard des dispositions du droit civil, les indemnités qui sont perçues, soit en contrepartie de la cessation de l'exercice de la profession, soit au titre du transfert d'une clientèle doivent, en application des dispositions du 1 de l'article 93 du CGI, être prises en compte pour la détermination du bénéfice imposable (cf. BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-30-I). Mais si la clientèle disparaît sans qu'aucune indemnité puisse être perçue, il en résulte un simple manque à gagner et non une perte déductible (CE, arrêts du 27 mai 1983, req. n° 33846 et du 6 mars 1989, n° 68896).

130

Les actions reçues par un contribuable en contrepartie de l'apport de sa clientèle à une société et de l'engagement pris par lui de cesser toute activité personnelle présentent le caractère d'une indemnité perçue en contrepartie de la cessation de l'exercice de la profession ou du transfert d'une clientèle.

Dans le sens des dispositions susvisées, il a été notamment jugé que :

- la cession par un agent d'assurances d'une partie de la valeur de son portefeuille, en vue de le gérer conjointement avec le cessionnaire, ayant eu pour objet et pour résultat de transférer définitivement à ce dernier des droits sur une partie dudit portefeuille, doit être regardée comme un transfert de clientèle (CE, arrêt du 7 mars 1973, req. n° 83875, 7e, 8e et 9e s-s réunies, RJ, n° III, p. 38) ;

- lorsqu'un agent d'assurances donne sa démission en indiquant sa décision de ne pas présenter de successeur, la compagnie pour le compte de laquelle il travaillait doit, en vertu des règlements statutaires, lui verser une indemnité calculée selon ces règlements, lesquels ne laissent aucune place à l'appréciation ; l'intéressé doit être regardé, en conséquence, comme détenant, dès le jour de sa démission, une créance certaine dans son principe et dans son montant et, conformément aux dispositions du 1 de l'article 202 du CGI, le profit qui en résulte est imposable, l'année au cours de laquelle cette créance a été acquise, alors même que le montant n'en a été encaissé que l'année suivante (CE, arrêt du 29 mai 1974, req. n° 86092, 7e et 8e s-s, RJ, n° III, p. 117).

En revanche, les cessions, par un agent d'assurances à des confrères, de contrats d'assurances de clients ayant changé de domicile relèvent de la gestion normale de son portefeuille et ne constituent pas un transfert de clientèle. Par suite, les sommes reçues en contrepartie sont imposables comme des recettes d'exploitation et non comme des plus-values (CE, arrêt du 28 mars 1984, n° 32763).

140

Par ailleurs, l'article 12 de la loi du 25 juin 1991 qui régit actuellement la profession d'agent commercial prévoit qu'en cas de cessation de ses relations avec son mandant, l'agent commercial a droit à une indemnité compensatrice en réparation du préjudice subi. Cette indemnité constitue un revenu imposable, en application des dispositions du 1 de l'article 93 du CGI (cf. **BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-30-IV**). Le régime fiscal applicable à cette indemnité dépend de sa nature. Dès lors qu'il agit comme mandataire, au nom et pour le compte de son mandant, l'agent commercial ne détient pas lui-même une clientèle mais représente son mandant auprès de sa clientèle. Il s'ensuit que l'indemnité qui lui est versée à l'occasion de la rupture unilatérale de son contrat ne peut pas constituer le prix d'un transfert de clientèle, mais a seulement pour objet de réparer le préjudice qui lui a été causé par la perte de son activité. Ce versement, qui représente pour l'agent commercial l'indemnisation de la perte de recettes professionnelles résultant de la rupture de son contrat, constitue un revenu imposable dans les conditions de droit commun et non comme une plus-value.

Cette position est confortée par une jurisprudence constante (CE, arrêt du 23 décembre 1981, n° 16561, 7e et 8e sous-sections ; CAA Nantes, arrêt du 27 juin 1996, n° 94-148, 1ère chambre).

En outre, le Conseil d'État a jugé qu'un membre d'une profession non commerciale, qui a donné en location pour une durée déterminée les éléments corporels et incorporels de son cabinet, ne cesse pas définitivement, par là même, l'exercice de sa profession. Aucune plus-value ne peut donc être constatée à cette occasion (CE, arrêt du 11 mai 1984, n° 38025).

De la même manière, la haute juridiction a estimé que l'apport en jouissance à une société, pour une durée déterminée, des éléments corporels et incorporels attachés à un cabinet d'expertise-comptable n'est pas assimilable à un apport pur et simple et n'emporte donc pas cessation définitive de l'activité (CE, arrêt du 18 septembre 1998, n° 135565).

150

En toute hypothèse, l'apport en jouissance de biens non fongibles à une société de capitaux par une personne physique, qui reçoit en contrepartie des droits sociaux, n'a pas pour effet de dessaisir cet apporteur de son droit de propriété sur lesdits biens. En l'absence de tout transfert de propriété, l'apport en jouissance ne saurait placer son auteur dans le champ d'application des plus-values privées ou professionnelles (RM Dupont-Aignan n° 28472, AN 8 novembre 1999, p. 6422).

III. Cessions de charges et offices

160

Par offices, s'entendent les charges d'officiers publics ou ministériels, dont les titulaires exercent leurs fonctions en vertu de l'investiture qui leur est conférée par l'autorité compétente. Il sont nommés par arrêté du garde des Sceaux, ministre de la justice.

Remarque : Il est rappelé que ne sont visés, au titre de la catégorie, que les charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçant.

170

Les officiers publics ou ministériels (ainsi que, en cas de décès, leurs veuves ou leurs héritiers) bénéficient du droit de présentation d'un successeur (article 91 modifié de la loi du 28 avril 1816).

Le droit de présentation, qui leur est ainsi reconnu, ne peut être exercé que par les officiers qui ont été nommés par arrêté et qui ont prêté serment. Cette faculté est refusée aux officiers destitués.

Le titre d'officier public ou ministériel, ne pouvant être conféré que par la puissance publique, est par essence même hors du commerce et ne peut donc faire l'objet d'aucune transaction.

180

Seul le droit de présentation à une valeur vénale, valeur, au demeurant, qui ne peut être contestée non plus que le choix du successeur.

En conséquence, la cession proprement dite ne porte que sur la « finance » ainsi attachée au choix et à la présentation d'un successeur.

En application des dispositions du [1 de l'article 93 du CGI](#), les gains réalisés à l'occasion de telles cessions revêtent le caractère de profits se rattachant à l'exercice de la profession et doivent être retenus pour l'établissement de l'impôt.

190

La plus-value est réputée réalisée à la date de publication au Journal officiel de la nomination du nouveau titulaire. Les dispositions prévues à [l'article 859 du CGI](#) en matière de droit d'enregistrement n'ont aucune incidence en matière d'impôt sur le revenu ([RM Cabanel, JO, déb. AN du 12 février 1977, p. 647](#) ; dans le même sens, [CE, arrêt du 23 janvier 1985, n° 43748](#)).

200

Par ailleurs, la plus-value résultant de la cession de l'office d'un notaire décédé n'est pas imposable au nom du suppléant, qui assure la gestion de cet office, mais à celui des héritiers.

210

La circonstance que la totalité du prix de cession a fait l'objet d'une saisie-arrêt à la demande de la Caisse de garantie des notaires ne permet pas de considérer que les héritiers n'ont pas disposé de la plus-value, car cette saisie-arrêt constitue simplement un emploi forcé du produit de la vente ([CE, arrêt du 4 juillet 1979, req. n° 6297, RJ III, p. 82](#)).

IV. Contrats de crédit-bail

220

Les [articles 38 ter du CGI](#), [39 du CGI](#), [39 C du CGI](#), [39 duodécies A du CGI](#), [210 A du CGI](#), [239 sexies du CGI](#), [239 sexies B du CGI](#) et [239 sexies C du CGI](#), définissent les règles fiscales applicables aux cessions de contrats de crédit-bail mobilier et immobilier en cours d'exécution ainsi que le régime des cessions de biens acquis en crédit-bail.

230

Les [articles 93 du CGI](#) et [93 quater du CGI](#) ont étendu l'application de ce dispositif aux contribuables exerçant une activité imposable dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

Ainsi, les contrats de crédit-bail sont assimilés à des immobilisations pour l'application du premier alinéa du I de l'article 93 quater du CGI, lorsque les loyers ont été déduits pour la détermination du bénéfice (CGI, art. 93 quater, III).

240

En outre, les biens acquis à l'échéance de tels contrats constituent des éléments d'actif affectés à l'exercice de l'activité non commerciale ([CGI, art. 93, 6](#)).

250

D'une manière générale, les commentaires qui figurent dans le [BOI-BIC-BASE-60](#) concernant le champ d'application des opérations de crédit-bail, leur régime fiscal et les obligations déclaratives sont applicables mutatis mutandis pour la détermination des bénéfices des personnes qui exercent une activité non commerciale.

A. Champ d'application

1. Contrats concernés

260

Les dispositions du [I de l'article 93 quater du CGI](#) s'appliquent aux contrats de crédit-bail conclus dans les conditions prévues à l'[article L313-7 du code monétaire et financier](#) qui présentent le caractère d'élément d'actif affecté à l'exercice de l'activité non commerciale.

270

Conformément aux dispositions du [III de l'article 93 quater du CGI](#), il en est obligatoirement ainsi lorsque les loyers versés ont été déduits pour la détermination du bénéfice non commercial.

280

Dans le cas contraire, ces contrats ne présentent pas, en principe, le caractère d'éléments affectés par nature à l'exercice de l'activité non commerciale. Ils peuvent, dès lors, être conservés dans le

patrimoine privé du contribuable (cf. [BOI-BNC-BASE-10-20](#)). Les dispositions du I de l'article 93 quater du CGI ne sont alors pas applicables.

2. Biens acquis à l'expiration d'un contrat de crédit-bail

290

Les règles applicables en matière de bénéfices non commerciaux autorisent, sous certaines conditions, les contribuables à exclure de leur patrimoine professionnel les biens qui ne constituent pas des éléments affectés par nature à l'exercice de leur activité non commerciale.

300

Le 6 de l'article 93 du CGI déroge à ce principe en conférant le caractère d'élément d'actif affecté à l'exercice de l'activité non commerciale aux biens acquis à l'échéance de contrats de crédit-bail qui présentent le caractère d'immobilisations (cf. [IV-A-1](#)).

B. Cas particulier des contribuables qui donnent en sous-location un immeuble pris en crédit-bail

310

Les précisions qui suivent concernent les contrats de crédit-bail immobilier non-SICOMI, conclus par des personnes physiques, ou par des sociétés de personnes ou assimilées (cf. [article 8 du CGI](#)) constituées en vue de la gestion du patrimoine privé de ses associés, lorsque l'immeuble a été donné en sous-location.

1. En cours de contrat

320

Les revenus tirés de la sous-location nue d'un immeuble pris en crédit-bail sont imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux en application du 1 de l'article 92 du CGI qui assimile à ces bénéfices les revenus provenant de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profit qui ne se rattachent pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus.

Le résultat de cette activité est déterminé dans les conditions définies à l'article 93 du CGI.

330

Les loyers de crédit-bail versés en cours de contrat sont déductibles dans les conditions prévues au 6° du 1 de l'article 93 du CGI (cf. [BOI-BNC-BASE-40-60-30-III](#)).

Dès lors que ces loyers ont été déduits pour la détermination du bénéfice non commercial imposable, le III de l'article 93 quater du CGI confère au contrat de crédit-bail le caractère d'élément d'actif affecté à l'activité non commerciale.

2. Lors de la levée de l'option

a. Principe

340

Lors de la levée de l'option d'achat, le [6 de l'article 93 du CGI](#) confère au bien acquis le caractère d'élément d'actif affecté à l'activité non commerciale. L'inscription du bien à l'actif s'effectue alors dans les conditions prévues au [3 de l'article 39 duodecimes A du CGI](#).

b. Conséquences

350

Le fait, pour le preneur – personne physique ou société mentionnée à l'[article 8 du CGI](#) – d'acquérir la propriété de l'immeuble à la levée de l'option a pour conséquence une cessation de l'exercice de l'activité de sous-location dont les produits relèvent du régime des bénéfices non commerciaux. Les intéressés exercent désormais une activité de location nue, dont les produits sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers.

360

Cet événement, qui fait perdre à l'immeuble son caractère d'élément affecté à l'activité non commerciale, emporte transfert du bien dans le patrimoine privé du contribuable ou de la société. Ce transfert constitue, au sens du [1 de l'article 93 du CGI](#), une réalisation de cet élément.

370

La plus-value acquise est immédiatement imposable selon le régime applicable aux plus-values de cession d'éléments d'actif immobilisé.

380

Cette plus-value est intégralement à court terme dès lors que le transfert dans le patrimoine privé suit immédiatement la levée de l'option ([CGI, art. 39 duodecimes](#)). Elle peut toutefois faire l'objet d'un report d'imposition dans les conditions prévues au [IV de l'article 93 quater du CGI](#) (cf. [BOI-BNC-BASE-30-30-20-10-III](#)).

V. Produits retirés par leur auteur, personne physique, de la concession, exclusive ou non, de licence d'exploitation, de distribution ou d'utilisation de logiciels originaux

390

Les dispositions du [I de l'article 93 quater du CGI](#) qui permettent d'appliquer à ces produits le régime d'imposition des plus-values à long terme (cf. [BOI-BNC-SECT-30-20](#)) n'ont cependant pas pour effet de conférer à ces produits la nature de plus-values de cession d'éléments d'actif immobilisés. Les dispositions de l'[article 151 septies du CGI](#) qui exonèrent, sous certaines conditions, les plus-values réalisées dans le cadre d'une activité libérale par les contribuables dont les recettes n'excèdent pas les limites visées au [II de l'article 151 septies du CGI](#) ne leur sont donc pas applicables.