

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BNC-CHAMP-10-20-20120912

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 25/03/2013

DGFIP

BNC - Champ d'application - Activités et revenus imposables - Limites avec les autres catégories de revenus

Positionnement du document dans le plan :

BNC - Bénéfices non commerciaux

Champ d'application et territorialité

Titre 1 : Activités et revenus imposables

Chapitre 2 : Limites avec les autres revenus

Sommaire :

I. Limites tenant à la nature même du revenu

A. Traitements et salaires

B. Activités ou professions commerciales

II. Limites tenant à l'exercice de plusieurs activités

A. Professions libérales organisées en ordres

B. Architectes

1. Architectes ayant la qualité de salariés

2. Architectes exerçant une activité commerciale

3. Architectes-paysagistes

C. Professionnels de la publicité

1. Conseil en publicité

2. Représentant en publicité

3. Courtier en publicité

4. Agent de publicité

5. Distributeur de publicité

6. Créateur publicitaire

D. Autres professions

1. Activités salariées et non commerciales exercées concurremment

2. Activités commerciales et non commerciales exercées concurremment

a. L'activité commerciale est prépondérante

b. L'activité non commerciale est prépondérante

c. Les deux activités sont réputées distinctes :

1

La catégorie des bénéfices non commerciaux comprend non seulement les revenus des professions non commerciales proprement dites, mais également tous les profits tirés d'occupations, d'activités ou d'exploitations lucratives à la condition, toutefois, que ces profits ne se rattachent pas à une autre catégorie de revenus. La question des limites avec les autres catégories revêt, à cet égard, une importance particulière.

Par ailleurs, même lorsque l'on se trouve en présence d'une profession dont le caractère non commercial est nettement défini (profession libérale, notamment), il importe de déterminer le régime d'imposition des profits afférents à certaines activités, accessoires ou non, exercées dans le prolongement de la profession principale et qui se rattachent plus ou moins directement à celle-ci.

10

Ces différentes questions sont évoquées à l'occasion de l'étude de chaque profession ou de chaque groupe d'activités définis à l'[article 92 du code général des impôts \(CGI\)](#). Les cas particuliers (classés par ordre alphabétique) étant examinés par la suite (cf. [BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-40](#)), seuls les principes généraux seront exposés ci-après.

I. Limites tenant à la nature même du revenu

20

La question des limites entre catégories de revenus se pose essentiellement pour la catégorie des traitements et salaires et celle des bénéfices industriels et commerciaux.

A. Traitements et salaires

30

Entrent dans la catégorie des traitements et salaires :

- les rémunérations versées à des personnes placées dans un état de subordination envers leur employeur, c'est-à-dire, en général, titulaires d'un contrat de travail ;
- les rémunérations allouées aux membres de professions présumés par la loi être titulaires d'un contrat de travail ;
- les traitements publics ainsi que ceux perçus par certains dirigeants de sociétés ;
- les revenus assimilés à des salaires par une disposition spéciale du code général des impôts (travailleurs à domicile, gérants « non salariés »).

40

Par ailleurs, certains revenus « non commerciaux » peuvent être taxés suivant les règles applicables aux traitements et salaires (agents généraux d'assurances, droits d'auteur). Cependant, ces revenus conservent leur qualification propre de revenus non commerciaux.

À partir des termes de cette définition et compte tenu des critères sur lesquels elle se fonde, il est possible, en règle générale, d'établir une délimitation satisfaisante entre la catégorie des salariés et celle des non-salariés.

À cet égard, on pourra se reporter utilement à l'étude détaillée de nombreux cas particuliers, (cf. [BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-40](#)).

B. Activités ou professions commerciales

50

Les activités ou professions commerciales, dont les revenus relèvent, en principe, de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux en vertu des dispositions de l'[article 34 du CGI](#), sont caractérisées par la réalisation, à titre habituel, d'actes de commerce au sens de l'[article L110-1 du code de commerce](#) et l'[article L110-2 du code de commerce](#).

60

À ces actes de commerce sont rattachées, au plan fiscal, certaines opérations, notamment celles définies à l'[article 35-I du CGI](#), dont les profits entrent également dans le champ d'application de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

70

Dans la pratique, cependant, la délimitation entre les opérations commerciales et les opérations non commerciales n'est pas toujours aussi nette et il est parfois nécessaire d'examiner les conditions de fait dans lesquelles l'activité est exercée pour déterminer dans quelle catégorie doivent être imposés les bénéfices en résultant. Cet examen conduit, dans certains cas, à assimiler à des activités commerciales, des activités qui pourraient présenter, intrinsèquement, un caractère libéral.

Il peut en être ainsi, notamment, lorsque l'importance des capitaux investis dans l'exploitation, de la main-d'œuvre employée et des moyens matériels utilisés est telle que l'activité exercée procède plus de la spéculation sur les différents éléments mis en œuvre que de l'exercice d'un art ou d'une science.

C'est en fonction de ces critères que la jurisprudence du Conseil d'État range dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux certains profits de nature ordinairement non commerciale (par exemple, profits réalisés par certains exploitants de laboratoires d'analyses médicales ou par certains photographes de mode ; cf. [BOI-BNC-CHAMP-10-30-10](#) et [BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-40](#)).

II. Limites tenant à l'exercice de plusieurs activités

80

Certains membres des professions non commerciales exercent, dans le cadre de leur profession ou parallèlement à celle-ci, des activités salariées ou de caractère commercial. Les modalités d'imposition des revenus afférents à ces activités doivent être déterminées en fonction des distinctions suivantes.

A. Professions libérales organisées en ordres

90

Lorsque les membres de ces professions exercent leur activité conformément à la réglementation de l'ordre, il convient d'admettre, en principe, qu'ils sont redevables de l'impôt dans la catégorie des bénéfices non commerciaux pour l'ensemble des revenus professionnels correspondant aux activités réglementées (cf. [BOI-BNC-CHAMP-10-30-60](#), à titre d'exemple, le cas des experts-comptables).

En revanche, dans la mesure où ils exercent des activités pour lesquelles ils ne sont pas soumis à la réglementation de l'ordre (opérations de caractère commercial effectuées par les notaires et les architectes, notamment), il leur est fait application des règles prévues à l'égard des membres des professions libérales non réglementées.

B. Architectes

100

Les architectes exercent, en principe, une profession libérale et les profits qu'ils retirent de leur activité constituent des bénéfices non commerciaux.

Toutefois, les conditions dans lesquelles ils peuvent être appelés à exercer leur profession conduisent, dans certains cas :

- à les assimiler à des salariés ;

- à reconnaître à une fraction ou à la totalité de leurs profits le caractère de bénéfices commerciaux.

1. Architectes ayant la qualité de salariés

110

Il s'agit, en règle générale, des architectes qui, bien qu'inscrits au tableau de l'ordre, travaillent pour le compte de tiers, ayant ou non la qualité d'architectes, et qui se trouvent placés, vis-à-vis de ces derniers, dans un état de subordination suffisant pour caractériser l'existence d'un véritable contrat de travail.

Tel est le cas :

- d'un architecte attaché à un hospice municipal, bien que sa rémunération comporte, outre un traitement fixe, les honoraires d'usage correspondant à des travaux neufs (CE, arrêt du 29 novembre 1937, req. n° 58221) ;
- des architectes attachés aux services départementaux ou communaux d'architecture et qui ont la qualité de fonctionnaires.

2. Architectes exerçant une activité commerciale

120

Dans cette situation, les architectes sont imposés au titre des bénéfices industriels et commerciaux, à raison de la fraction des profits retirés de leur activité commerciale.

Remarque : Lorsque cette activité devient l'activité principale des intéressés, les dispositions de l'[article 155 du CGI](#) sont, bien entendu, susceptibles de trouver leur application.

Au nombre des activités de caractère commercial susceptibles d'être exercées par des architectes, on peut citer, notamment :

- la gérance d'immeubles ;
- les activités de marchand de biens, de promoteur immobilier, de promoteur-constructeur, réputées commerciales en application de l'[article 35-I-1° et 1° bis du CGI](#) ;
- l'achat ou la souscription de parts de sociétés civiles immobilières en vue de la vente ([CE, arrêt du 8 novembre 1965, n° 61910](#)).

3. Architectes-paysagistes

130

Lorsqu'un architecte-paysagiste, procédant à la création de jardins pour le compte des particuliers et des collectivités publiques, exploite des pépinières dont il vend les plants, il doit être regardé comme exerçant :

- d'une part, la profession agricole de pépiniériste ;
- et, d'autre part, une profession libérale ou commerciale suivant la nature des opérations qu'il réalise en ce qui concerne la création de jardins.

C. Professionnels de la publicité

1. Conseil en publicité

140

Le conseil en publicité conçoit des campagnes de publicité, les élabore et, éventuellement, en contrôle l'exécution. Il est rémunéré par des honoraires et relève, en principe, de la catégorie des bénéfices des professions non commerciales.

Toutefois, lorsqu'il ne se borne pas à exercer une activité de guide des annonceurs et s'entremet en faveur de ceux-ci dans la passation des ordres de publicité, le conseil en publicité est réputé exercer une profession commerciale. Les profits qu'il réalise alors sont imposables au titre des bénéfices industriels et commerciaux et, le cas échéant, il y a lieu de faire application à son égard des dispositions de l'[article 155 du CGI](#).

2. Représentant en publicité

150

Suivant le cas, le représentant peut être considéré comme salarié ou comme représentant libre :

- Représentant salarié

Le représentant attaché à un organe de publicité est lié à ce dernier par une convention formelle. Il lui apporte un concours régulier et constant, à des conditions déterminées à l'avance, en vue d'entretenir et de développer la clientèle. Qu'il soit rétribué par une commission, par un traitement fixe ou par la combinaison des deux, le représentant répondant à cette définition, eu égard aux liens de subordination qui l'unissent à son employeur, doit être regardé comme un véritable salarié.

- Représentant libre

Le représentant libre est celui qui porte ses efforts librement sur les organes de publicité qu'il a choisis en vue de les mettre en relations d'affaires avec une clientèle d'annonceurs entièrement due à son initiative.

Les commissions qu'il reçoit sur les affaires résultant de ses démarches constituent des bénéfices non commerciaux.

3. Courtier en publicité

160

D'une manière générale, les courtiers en publicité réalisent des opérations d'entremise. À ce titre, leurs bénéfices relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

Ainsi, celui qui est chargé par une entreprise de collecter des annonces en vue de la vente ou de la location de propriétés et de fonds de commerce sis en France doit, bien qu'il soit titulaire de la carte de journaliste, être regardé comme exerçant une profession commerciale, dès lors qu'il organise la prospection de la clientèle à l'aide de démarcheurs et représentants recrutés par ses soins, encaisse le prix des annonces et paie les frais engagés (CE, arrêt du 25 octobre 1968, n° 73396).

4. Agent de publicité

170

L'agent de publicité assure non seulement la conception et l'élaboration de la publicité sous toutes ses formes, mais aussi sa réalisation, son exécution et sa diffusion.

Sa rémunération est constituée, d'une part, par les honoraires que lui versent les annonceurs auxquels il donne ses conseils et, d'autre part, par les commissions que lui consentent les exploitants de supports de publicité auxquels il passe des ordres et, enfin, par les profits qu'il réalise sur les travaux de création et d'exécution.

Il est inscrit au registre du commerce et son rôle se différencie de celui du courtier par le fait qu'il facture lui-même au client annonceur et paie les exploitants de supports auprès desquels il est « du croire », mais après avoir retenu le montant de sa commission.

Les bénéfices de l'agent de publicité sont, dans leur ensemble, soumis à l'impôt dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

5. Distributeur de publicité

180

Le distributeur de publicité assure, au nom et pour le compte de ses clients annonceurs, la passation des ordres de publicité aux exploitants de supports ou aux établissements de photogravure.

Il est inscrit au registre du commerce et des sociétés, il facture, presque toujours, les sommes dues par les annonceurs et, après avoir retenu sa commission, paie les exploitants de supports auprès desquels il se porte le plus souvent « du croire ».

Les profits du distributeur de publicité ont le caractère de bénéfices industriels et commerciaux.

6. Créateur publicitaire

190

Le créateur publicitaire est un technicien et artiste spécialisé dans la conception et la réalisation des « messages publicitaires ». Il établit des documents nécessaires à l'exécution et à la reproduction de ses créations.

On trouve dans la profession des dessinateurs, des illustrateurs, des décorateurs, des créateurs de slogans, des photographes, etc.

Les créations publicitaires sont protégées par le code de la propriété intellectuelle ([articles L111-1 et suivants du code de la propriété intellectuelle](#), cf. [BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-20-I](#) pour les droits d'auteur et [articles L511-1 et suivants du code de la propriété intellectuelle](#), cf. [BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-20-II](#) pour les dessins ou modèles).

Lorsqu'ils ne sont pas liés à des agents de publicité ou à des annonceurs par des contrats de travail, les créateurs publicitaires exercent comme les artistes, une profession libérale et sont, en principe, passibles de l'impôt au titre des bénéfices non commerciaux.

Cependant, certains d'entre eux, tels que décorateurs publicitaires ayant des ateliers et exécutant des stands pour les foires et expositions ainsi que les éditeurs publicitaires, réalisent des bénéfices de nature commerciale.

D. Autres professions

1. Activités salariées et non commerciales exercées concurremment

200

Les revenus afférents à ces deux activités sont imposés distinctement dans la catégorie qui leur est propre.

2. Activités commerciales et non commerciales exercées concurremment

210

Les règles à appliquer sont, en général, les suivantes :

a. L'activité commerciale est prépondérante

220

En application de l'[article 155 du CGI](#), les profits retirés d'une activité non commerciale exercée accessoirement à la profession commerciale doivent être soumis à l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices industriels et commerciaux.

b. L'activité non commerciale est prépondérante

230

Pour les exercices et périodes d'imposition ouverts à compter du 1^{er} janvier 2012, aux termes du II de l'article 155 du CGI tel qu'issu du I de l'article 13 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010, lorsqu'un titulaire de bénéfices non commerciaux étend son activité à des opérations dont les résultats entrent dans la catégorie des bénéfices de l'exploitation agricole ou dans celle des bénéfices industriels et commerciaux, il est tenu compte de ces résultats pour la détermination des bénéfices non commerciaux à comprendre dans les bases de l'impôt sur le revenu.

Régime applicable aux exercices et périodes d'imposition ouverts avant le 1^{er} janvier 2012 :

En principe, les profits résultant d'opérations commerciales devraient être soumis, ès qualités, à l'impôt (article 155 du CGI non applicable). Mais, pour des raisons de simplification, il est admis que l'ensemble des profits ou bénéfices réalisés peut être soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus non commerciaux, à la double condition que :

- le contribuable accepte l'imposition de l'ensemble de ces revenus, sous une cote unique, au titre des bénéfices non commerciaux ;
- les opérations accessoires à caractère commercial ainsi réalisées soient directement liées à l'exercice de l'activité libérale et constituent strictement le prolongement de cette dernière.

Il est à noter que le bénéfice de cette mesure est néanmoins subordonné à la condition que les redevances ou profits retirés des opérations de nature commerciale ne représentent pas une part prépondérante de l'ensemble des recettes du contribuable concerné.

Ces dispositions s'appliquent notamment aux :

- chirurgiens-dentistes, masseurs-kinésithérapeutes, pédicures-podologues qui vendent des appareils de prothèse en dehors de leur clientèle en cours de traitement ;
- médecins et vétérinaires pro-pharmaciens, c'est-à-dire aux praticiens qui procèdent à des ventes de médicaments non liées à l'accomplissement d'un acte médical.

Pour les vétérinaires, voir les modalités particulières d'application décrites dans le document [BOI-BNC-CHAMP-10-30-10](#).

240

Il en est de même dans le cas de contrat de collaboration entre membres de professions libérales.

Le contrat de collaboration est l'acte par lequel un praticien confirmé met à la disposition d'un confrère les locaux et le matériel nécessaire à l'exercice de la profession ainsi que, généralement, la clientèle attachée au cabinet moyennant une redevance égale à un certain pourcentage des honoraires encaissés par le collaborateur.

Remarque : le contrat de collaboration doit être distingué de la convention d'exercice conjointe (cf. [BOI-BNC-SECT-70-30](#)).

Sur le plan fiscal, ce contrat s'analyse en une mise en location du matériel et de la clientèle. Les profits retirés de cette location entrent normalement dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

250

Mais, il est admis que l'ensemble des profits réalisés par les praticiens titulaires (recettes provenant de l'exercice de la profession et sommes reversées par le collaborateur) soit soumis à l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices non commerciaux, à la condition que les redevances versées par le collaborateur ne représentent pas une part prépondérante de l'ensemble des recettes du praticien titulaire (cf. ci-après [BOI-BNC-SECT-70-30](#)).

Remarque : le bénéfice de cette mesure doit également être refusé lorsqu'un même praticien conclut plusieurs contrats de collaboration.

c. Les deux activités sont réputées distinctes :

260

Les opérations commerciales accessoires ne sont pas directement liées à l'activité libérale. Il en est ainsi, par exemple :

- des huissiers et des architectes, qui réalisent accessoirement des opérations de gestion immobilière ;
- des agents généraux d'assurances, qui se livrent à des opérations de courtage ;
- des chirurgiens exploitant une clinique.

270

Les opérations non commerciales accessoires ne peuvent pas être considérées comme une simple extension de l'activité commerciale (hypothèse dans laquelle les dispositions de l'[article 155 du CGI](#) ne s'appliquent pas).

Dans ces conditions, les bénéfices ou profits afférents à chacune de ces activités (commerciale et non commerciale) doivent être soumis à l'impôt dans la catégorie qui leur est propre.