

**Extrait du**  
**Bulletin Officiel des Finances Publiques-Archives-Impôts**  
**DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES**

Identifiant juridique : 4H6123-12/07/1997

Date de publication : 12/07/1997

**SOUS-SECTION 3 COMPENSATION ENTRE LES REVENUS OU  
LES BÉNÉFICES ET LES DÉFICITS**

---

**Sommaire :**

**SOUS-SECTION 3**

Compensation entre les revenus ou les bénéfices et les déficits

**SOUS-SECTION 3**

---

**Compensation entre les revenus ou les bénéfices et  
les déficits**

---

A. COLLECTIVITÉS RÉALISANT UNIQUEMENT DES PROFITS QUI NE SE RATTACHENT PAS À UNE ACTIVITÉ DE CARACTÈRE LUCRATIF

1Si une collectivité réalise uniquement des profits qui ne se rattachent pas à une activité de caractère lucratif, elle peut, étant donné le caractère global de l'impôt sur les sociétés, compenser le déficit découlant de la gestion d'immeubles ou d'une exploitation agricole avec des revenus de capitaux mobiliers, que ceux-ci soient imposables au taux de 24 %, ou même au taux de 10 % (B.O.C.D., 1969, II, 4378, n° 12).

2Le report peut s'opérer sur les revenus des années suivantes jusqu'à la cinquième inclusivement. En outre, ces déficits sont susceptibles, le cas échéant, d'être compensés avec les bénéfices provenant d'une activité lucrative relevant du régime prévu à l'article 206-1 (cf. ci-après).

## B. APPLICATION SIMULTANÉE DU RÉGIME DE L'ARTICLE 206-1 ET DU RÉGIME DE L'ARTICLE 206-5 DU CGI

3Un même organisme peut à la fois, d'une part, gérer ses biens mobiliers et immobiliers, faire valoir directement une propriété agricole ou forestière, et, d'autre part, s'adonner à une exploitation lucrative. Il est susceptible dans ce cas de disposer de revenus provenant de chacune de ces sources et il est alors redevable de l'impôt sur les sociétés simultanément :

- au taux de droit commun sur ses profits industriels, commerciaux et non commerciaux ;
- au taux réduit de 24 % ou 10 % sur ses revenus fonciers, agricoles et mobiliers.

Cette situation appelle deux séries d'observations relatives, l'une à la délimitation de chaque secteur, et l'autre aux compensations pouvant s'opérer entre les résultats négatifs et positifs de chacun d'eux.

### I. Délimitation de chaque secteur

4Les revenus et bénéfices correspondant respectivement aux opérations définies par les articles 206-1 et 206-5 du CGI sont, en principe, déterminés distinctement selon les règles qui leur sont propres.

C'est ce qui résulte du dernier alinéa du I de l'article 219 bis qui prévoit dans ce cas que chaque imposition doit être établie sous une cote distincte. Bien entendu, seules les charges directement exposées pour l'acquisition du revenu ou pour la réalisation du bénéfice sont, à l'exclusion de toutes autres dépenses, susceptibles d'être prises en compte pour l'assiette de l'impôt. Les charges communes aux deux secteurs doivent faire l'objet d'une ventilation.

5Il n'y a toutefois qu'une seule imposition dans l'hypothèse prévue à l'avant-dernier alinéa du I du même article. Cette disposition, en effet, exclut l'application du taux réduit lorsque les revenus visés à l'article 206-5 se rattachent à une exploitation commerciale, industrielle ou non commerciale.

6Le service a la charge d'établir l'existence du lien de dépendance ainsi exigé par le législateur. Il doit donc, en cas de désaccord sur ce point, démontrer par tous moyens de preuve compatibles avec les règles de la procédure écrite que les immeubles loués, les exploitations rurales ou forestières ou les placements mobiliers sont affectés à la réalisation d'opérations lucratives au sens de l'article 206-1. Il est fondé, corrélativement, si le Trésor y a intérêt, à écarter les inscriptions faites aux bilans servant à déterminer l'assiette de l'impôt de droit commun lorsqu'elles portent sur des biens n'étant pas en réalité affectés à l'exploitation lucrative.

Il s'agit dans les deux cas de l'appréciation d'une question de fait pouvant être soumise, si le désaccord persiste, à l'avis de la Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires.

7Lorsque l'activité exercée doit être regardée comme présentant pour le tout un caractère lucratif, les excédents de recettes sont pour leur totalité passibles du taux plein, sauf application, s'il y a lieu, des taux prévus pour les plus-values à long terme.

Dans ce cas, les cotisations versées par les membres ainsi que les dons et subventions reçus de tiers - qui échappent normalement à toute taxation dans le cadre de l'article 206-5 - ont le caractère de recettes d'exploitation. Ils doivent être retenus pour déterminer les résultats imposables selon les règles du droit commun.

8Si l'activité exercée n'entre que pour partie dans le champ d'application de l'article 206-1, seuls les cotisations, dons et subventions qui peuvent être considérés comme se rattachant directement à l'activité lucrative revêtent le caractère de recettes professionnelles (cf. BOCD 1956, 2e partie, p. 53 et 54).

Il est précisé que doivent être considérés comme tels les dons et subventions affectés à l'accomplissement d'opérations lucratives ainsi que les cotisations ayant pour contrepartie des services de nature industrielle, commerciale ou non commerciale rendus aux adhérents.

## II. Compensation des résultats positifs d'un secteur avec les pertes de l'autre

9Les collectivités relevant à la fois du régime spécial et du régime de droit commun peuvent demander à compenser le déficit subi dans l'exploitation relevant du droit commun avec les revenus relevant du régime spécial et réciproquement. Le déficit ainsi compensé ne pourra plus être reporté pour l'établissement de l'impôt dû au titre des exercices suivants (cf. n° 1 ).

Mais il n'existe, bien entendu, aucune possibilité de compensation entre les bénéfices ou revenus relevant des articles 206-1 et 206-5 et les charges et dépenses supportées ou exposées par la personne morale sans but lucratif pour la réalisation de son objet désintéressé. C'est ainsi, par exemple, qu'il a été décidé que le conseil de fabrique d'une paroisse alsacienne ne pouvait imputer sur ses revenus fonciers les travaux effectués pour la restauration de l'église.

## C. GAINS EN CAPITAL RÉALISÉS PAR LES ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF

10Si l'organisme sans but lucratif limite effectivement son activité à la poursuite de son objet désintéressé, il n'est imposable que sur les seuls revenus énumérés à l'article 206-5. Or, ceux-ci n'incluent les plus-values sur cessions d'éléments d'actif immobilisé que si les éléments cédés étaient affectés à une exploitation agricole imposée d'après le régime du bénéfice réel. En dehors de ce cas, il est admis qu'il n'y a pas imposition des gains en capital.

11Mais si les gains en capital sont en fait de la nature de ceux visés aux articles 35 ou 92 du CGI (achats d'immeubles en vue de la vente, cessions d'immeubles lotis, opérations de bourse faites à titre habituel, etc.) et qu'il ne soit pas possible de les insérer dans le cadre de l'activité désintéressée, ces gains sont alors imposables dans les conditions de droit

commun.

12Il en est de même des gains en capital qui se rattachent à une exploitation lucrative effectivement passible de l'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 206-1 (cession d'un élément d'actif servant à cette exploitation).

13Toutefois, si, bien que passible de l'impôt sur les sociétés, cette exploitation lucrative en est cependant exonérée par une disposition législative ou une solution administrative libérale sans que le bénéfice de cette exonération ait été formellement étendu aux gains en capital s'y rattachant, il sera admis de ne calculer le montant de la plus-value imposable que sur la différence entre le prix de cession et la valeur d'origine du bien considéré, dans la mesure où les amortissements éventuellement pratiqués n'auront pas été déduits du point de vue fiscal.

14Par ailleurs, si les biens dont la réalisation est génératrice d'un profit étaient concurremment utilisés à la fois dans le cadre de la mission désintéressée et pour l'exercice d'une activité lucrative, il y aurait lieu de ventiler le montant de la plus-value entre les deux secteurs suivant une clef de répartition à déterminer dans chaque affaire en fonction des circonstances de fait.