RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Archives-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : 4A3122-09/03/2001
Date de publication : 09/03/2001

SOUS-SECTION 2 DÉFINITION GÉNÉRALE DE L'ACTIVITÉ PROFESSIONNELLE

Sommaire :

SOUS-SECTION 2
Définition générale de l'activité professionnelle

SOUS-SECTION 2

Définition générale de l'activité professionnelle

1Les activités industrielles et commerciales exercées à titre non professionnel sont définies au 1er alinéa du 1° bis du I de l'article 156 du CGI, par opposition aux activités exercées à titre professionnel, comme celles qui ne comportent pas la participation personnelle, directe et continue de l'un des membres du foyer fiscal à l'accomplissement des actes nécessaires à ces activités.

2L'aménagement apporté par l'article 72 de la loi de finances pour 1996 concerne donc les foyers fiscaux dont aucun membre ne s'implique professionnellement dans la poursuite de l'activité qui est à l'origine des déficits. Elle a pour objectif principal de mettre un terme à l'imputation sur le revenu global de déficits qui, sous couvert d'une activité relevant des bénéfices industriels et commerciaux structurellement déficitaire, proviennent en fait de la réalisation de simples placements dans lesquels l'acquéreur n'assume pas les risques inhérents à l'exploitation [1] .

3Le respect de la condition d'exercice de l'activité à titre professionnel au sens de l'article 72 déjà cité relève de l'appréciation de chaque situation de fait. Elle nécessite une étude approfondie des actes et diligences accomplis par les membres du foyer fiscal dans la poursuite de l'activité, compte tenu de sa nature et de la taille de l'entreprise qui l'exploite. Cette analyse pourra être appuyée des éléments du contexte propre à chaque affaire tel que

les autres activités exercées par les personnes concernées, leur qualification à participer à l'activité en cause, etc.

À cet égard, les services sont invités à apprécier ces situations au regard des objectifs assignés à la réforme et à se fonder sur un faisceau d'indices pour apprécier le caractère non professionnel de l'activité.

A. PARTICIPATION AUX ACTES NÉCESSAIRES À L'ACTIVITÉ

I. Actes nécessaires à l'activité

4Les actes nécessaires à l'activité industriellé et commerciale s'entendent de ceux réalisés dans le cadre des fonctions que nécessite la gestion opérationnelle d'une entreprise. La nature des actes nécessaires dépend du type d'activité exercée et de la taille de l'entreprise qui l'exploite.

Il s'agit notamment, de l'achat des matières premières et marchandises, la conception et la production des produits ou services, la prospection des clients, l'animation des forces de vente, la négociation des contrats commerciaux, l'embauche des salariés et, plus généralement, la gestion dû personnel, la gestion financière de l'entreprise (gestion de trésorerie, relations avec les établissements financiers), sa gestion comptable et administrative (tenue de la comptabilité, établissements des déclarations fiscales, règlement des factures et salaires, gestion des créances clients), etc.

5Le fait que le contribuable ou l'un des membres de son foyer fiscal ait participé au financement de l'activité ne saurait à lui seul caractériser l'exercice à titre professionnel de l'activité.

II. Participation aux actes nécessaires à l'activité

6L'exercice d'une activité professionnelle au sens du 1° bis du I de l'article 156 du CGI n'est pas subordonné à la condition que le contribuable ou l'un des membres de son foyer fiscal se consacre seul à l'accomplissement de l'ensemble des actes nécessaires à l'activité. Le concours de salariés ou l'exploitation conjointe de l'entreprise par plusieurs associés n'est pas incompatible avec l'exercice par le contribuable d'une activité professionnelle au sein de l'entreprise, dans la mesure où ce dernier participe aux actes nécessaires à l'activité.

Ainsi, l'exercice des tâches nécessaires à l'activité peut-il être réparti entre plusieurs personnes. Il ne saurait donc être exigé qu'une personne accomplisse l'ensemble des actes nécessaires à l'activité pour que soit reconnu le caractère professionnel de l'exercice de celle-ci.

Cette participation doit répondre aux conditions mentionnées ci-après n°s 7 et suiv. et résulter de l'accomplissement d'un ensemble d'actes constitutifs d'une des fonctions nécessaires à l'entreprise et non d'actes isolés, même si ces derniers sont en eux mêmes nécessaires à l'activité (signature des déclarations fiscales par exemple).

Ainsi, l'associé d'une société exploitant un hôtel qui se bornerait à faire publier des encarts publicitaires dans les journaux locaux ne pourrait être considéré comme participant à titre professionnel à l'activité.

De même, le point de savoir si l'accomplissement de tâches administratives et comptables (cf. n° 4) caractérise la participation à titre professionnel à l'activité dépend de la taille de l'entreprise et la complexité de son organisation. Ainsi, la seule gestion du personnel d'une entreprise qui ne compte qu'un nombre restreint de salariés ne peut être regardée comme constitutive d'une participation à titre professionnel à l'activité.

B. PARTICIPATION PERSONNELLE CONTINUE ET DIRECTE

La participation aux actes nécessaires à l'activité par le contribuable ou l'un des membres de son foyer fiscal revêt un caractère professionnel au sens de l'article 72 de la loi de finances pour 1996 lorsque celle-ci est à la fois personnelle, directe et continue.

I. Participation personnelle et directe

7Le contribuable ou l'un des membres de son foyer fiscal doit participer en personne, pour son propre compte ou pour le compte d'un autre membre du foyer fiscal (cf. DB 4 A 3121, n°s 1 à 3) à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité. La personne concernée peut être considérée comme participant à la poursuite de l'activité pour son propre compte même lorsque sa participation ou celle de l'un des membres du foyer fiscal dans la société à l'origine du déficit est détenue, par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés interposées soumises au régime fiscal des sociétés de personnes mais, bien entendu, dans cette situation, elle doit exercer l'activité dans la société qui est à l'origine des déficits.

La participation du dirigeant d'une personne morale ne revêt pas, en revanche, un caractère personnel et direct, par exemple, lorsque les actes sont réalisés par une personne physique, qu'il s'agisse d'un salarié, d'un associé ou d'un tiers, agissant pour le compte de cette personne morale qui rémunère les services assurés par cette personne physique.

Ainsi, l'expert comptable associé de la société à l'origine des déficits ne pourra être considéré comme agissant pour son propre compte si ses services constituent la réalisation d'une prestation de service par une société d'expertise comptable dont il est associé ou salarié.

8La participation doit, en outre, être directe.

La notion de participation directe exige du contribuable qu'il s'implique dans la gestion opérationnelle de l'activité. Les contribuables qui se bornent à exercer leurs seules prérogatives d'associés ou de propriétaires de l'entreprise en participant aux conseils de direction ou aux assemblées générales ou en exerçant un contrôle a posteriori de la gestion ne peuvent pas être considérés comme participant directement à l'activité de l'entreprise au sens des dispositions de l'article 72 déjà cité.

9Le 1° bis du I de l'article 156 du CGI prévoit expressément que ne sont pas considérées comme exerçant une activité à titre professionnel, les personnes qui confient en droit ou en fait la gestion de cette activité à un tiers au foyer fiscal par l'effet d'un mandat, d'un contrat de travail ou de toute autre convention.

Cette précision concerne principalement les opérations visées à la DB 4 A 3122, n° 2 , dans le cadre desquelles l'exploitation de l'activité est poursuivie par et sous la responsabilité des professionnels du secteur en cause. Sont plus généralement concernées, les personnes investissant dans des entreprises industrielles et commerciales dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé.

Cette règle n'interdit pas que certaines fonctions de l'entreprise soient exercées par un salarié mais, dans cette situation, le contribuable ou l'un des membre du foyer fiscal doit exercer une activité dans l'entreprise dans les conditions mentionnées aux n°s 4 à 10 .

II. Participation continue

10La participation épisodique à la poursuite de l'activité à l'origine du déficit est incompatible avec l'exercice d'une activité professionnelle.

Cette notion suppose la présence régulière du contribuable sur le lieu d'exercice de l'activité et qu'il accomplisse - tout au long de l'année ou, s'agissant d'entreprises saisonnières, pendant leur période d'activité - l'ensemble des actes représentatifs d'une des fonctions nécessaires à l'entreprise constituant sa participation aux actes nécessaires à l'activité (cf. ci-avant).

Si la participation continue à la poursuite de l'activité suppose que le contribuable y consacre une grande partie de son temps, elle n'implique pas en revanche qu'il exerce là sa seule activité professionnelle ni que l'accomplissement des diligences en cause constitue sa profession principale.

Le remplacement temporaire du contribuable, s'il est motivé par la maladie de ce dernier, ne fera pas obstacle à l'imputation des déficits de l'activité sur le revenu global du foyer fiscal.

Lorsque le nombre d'actes nécessaires à l'activité est réduit, la condition de participation continue ne sera pas considérée comme remplie. Il en est ainsi, par exemple, de la location isolée d'immeubles munis de leurs moyens matériels d'exploitation, imposable en BIC en application du 5° du I de l'article 35 du CGI ou de la location gérance.

1 Les procédés dits de défiscalisation les plus couramment utilisés consistent à acquérir, au travers d'une entreprise personnelle à responsabilité limitée (EURL) ou d'une SARL de famille ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes :

- soit une partie des biens nécessaires à l'activité (chambres d'hôtels, lots de copropriété de résidence médicalisée,...), ces derniers étant alors apportés en jouissance à une société en participation ;

- soit des parts de la société de personnes propriétaire de ces biens (en général, une société en nom collectif). La gestion de l'activité est confiée, dans le cadre d'un mandat, à un professionnel du secteur qui a vocation dans la généralité des cas à acquérir les biens ou parts lorsque l'activité, après une période de montée en puissance, devient bénéficiaire.