

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

Identifiant juridique : 4A3111-09/03/2001

Date de publication : 09/03/2001

**TITRE 3 IMPUTATION DES DÉFICITS PROVENANT
D'ACTIVITÉS INDUSTRIELLES ET COMMERCIALES**

Sommaire :

TITRE 3
IMPUTATION DES DÉFICITS PROVENANT D'ACTIVITÉS INDUSTRIELLES ET
COMMERCIALES
GÉNÉRALITÉS
CHAPITRE PREMIER
CHAMP D'APPLICATION
INTRODUCTION
SECTION 1
Activités relevant de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux
SOUS-SECTION 1
Nature des activités

TITRE 3

**IMPUTATION DES DÉFICITS PROVENANT
D'ACTIVITÉS INDUSTRIELLES ET COMMERCIALES**

GÉNÉRALITÉS

1Lorsque le résultat fiscal en matière de bénéfices industriels et commerciaux est bénéficiaire, celui-ci est soumis à l'impôt sur le revenu au nom de l'exploitant individuel ou

au nom des sociétés de personnes et assimilées ¹ pour la part des bénéfices sociaux correspondant aux droits de chacun d'eux ² dans la société (ces dispositions sont développées dans la DB 5 B 14 et dans la DB 4 A 2311). En matière d'impôt sur les sociétés, le bénéfice est imposé dans les conditions prévues dans la DB 4 H .

2Lorsqu'un déficit est constaté en matière d'impôt sur les sociétés, celui-ci est reporté sur les bénéfices du ou des exercices précédents ou suivants (cf. DB 4 H 22).

3En matière de bénéfices industriels et commerciaux, les dispositions de l'article 72 de la loi de finances pour 1996, codifiées au 1° bis du I de l'article 156 du CGI, interdisent l'imputation sur les autres revenus des déficits provenant des activités relevant de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux lorsque ces dernières ne sont pas exercées à titre professionnel. Ces déficits s'imputent désormais sur les seuls bénéfices d'activités de même nature exercées dans les mêmes conditions et réalisés au cours de la même année ou des cinq années suivantes.

Ces modalités d'imputation ne sont cependant pas applicables aux déficits existant à l'ouverture d'une procédure de liquidation judiciaire, ainsi que, sur agrément, à ceux provenant de l'exploitation des investissements entrant dans le champ d'application du régime d'aide fiscale à l'investissement outre-mer prévu à l'article 238 bis HA du CGI. Toutefois, l'article 18 de la loi de finances pour 1998 supprime cette dernière possibilité.

CHAPITRE PREMIER

CHAMP D'APPLICATION

INTRODUCTION

1Il résulte de l'article 156 du CGI que le revenu net global imposable à l'impôt sur le revenu s'entend de la somme des revenus de toute nature obtenus par le contribuable ou les membres de son foyer fiscal au cours d'une année, sous déduction des déficits subis au cours de la même année par ces personnes dans leur exploitation ou dans l'exercice de leur profession (CGI, article 156 I, 1er alinéa).

2Cette règle comporte d'ores et déjà des exceptions pour les déficits de certaines catégories de revenus (revenus fonciers, bénéfices agricoles, bénéfices non commerciaux accessoires). Elle était cependant applicable aux déficits provenant d'activités relevant de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, lesquels étaient donc imputables sur le revenu global à l'exception de ceux subis par les loueurs en meublé non professionnels au sens de l'article 151 septies du CGI et par les membres non professionnels des copropriétés de cheval de course ou d'étalon mentionnées à l'article 8 quinquies du même code ³ deux restrictions prévues respectivement aux 4° et 7° du I de l'article 156 déjà cité.

L'article 72 de la loi de finances pour 1996 modifie ces modalités d'imputation, en instituant un traitement différencié des déficits des activités relevant de la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux selon que le contribuable ou l'un des membres du foyer fiscal exerce ces activités à titre professionnel ou non.

Au sens de ces dispositions, l'exercice d'une activité à titre professionnel s'entend de la participation personnelle, directe et continue à l'accomplissement des actes nécessaires à cette activité. Toutefois, pour les loueurs en meublé, l'exercice de l'activité à titre professionnel demeure caractérisé, comme par le passé, par les critères quantitatifs définis au dernier alinéa de l'article 151 septies du CGI.

L'imputation des déficits des activités exercées à titre professionnel demeure soumise aux dispositions du I de l'article 156 précité. Ils restent donc imputables sur le revenu global sans limitation.

En revanche, les déficits d'une activité industrielle et commerciale exercée à titre non professionnel ne pourront désormais s'imputer que sur les bénéfices réalisés au cours de la même année ou des cinq années suivantes et provenant de cette activité ou d'autres activités industrielles et commerciales exercées, à titre non professionnel, par le contribuable ou l'un des membres du foyer fiscal.

Ces nouvelles modalités d'imputation s'appliquent, en principe, aux déficits de l'ensemble des activités industrielles et commerciales exercées à titre non professionnel quelles que soient les conditions juridiques de leur exploitation. Toutefois, deux exceptions sont prévues en faveur des déficits existant à l'ouverture d'une procédure de liquidation judiciaire et des déficits provenant de l'exploitation d'investissements outre-mer ayant reçu un agrément préalable du Ministre chargé du budget.

Ces nouvelles règles affectent les déficits provenant des activités créées ou reprises à compter du 1^{er} janvier 1996 ainsi que, pour celles créées ou reprises avant cette date, la fraction du déficit qui résulterait soit d'une extension ou d'une adjonction d'activité postérieure exercée à titre non professionnel, soit de l'exploitation d'un investissement réalisé à compter de cette même date. Par exception, l'article 72 de la loi de finances pour 1996 maintient l'application des règles antérieures aux déficits provenant de l'exploitation de certains investissements en cours de réalisation ou non encore entièrement commercialisés au 31 décembre 1995.

Les dispositions de l'article 72 de la loi de finances pour 1996 sont applicables aux déficits subis au titre de l'année 1996 et des années suivantes par les loueurs en meublé non professionnels au sens de l'article 151 septies déjà cité ainsi que par les membres des copropriétés de cheval de course ou d'étalon mentionnées à l'article 8 quinquies du même code. Corrélativement, les dispositions des 4^o et 7^o du I de l'article 156 du CGI sont abrogées.

Ces dispositions, codifiées au 1^o bis du I de l'article 156 du CGI, sont commentées ci-après.

SECTION 1

Activités relevant de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux

SOUS-SECTION 1

Nature des activités

1Les dispositions de l'article 72 de la loi de finances pour 1996 sont susceptibles de s'appliquer aux déficits de l'ensemble des activités dont les résultats sont imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (BIC). Elles concernent donc les activités suivantes.

A. ACTIVITÉS INDUSTRIELLES ET COMMERCIALES AU SENS DES ARTICLES 34 ET 35 DU CGI

I. Activités industrielles, commerciales ou artisanales par nature

2Conformément au premier alinéa de l'article 34 du CGI, relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux pour l'application de l'impôt sur le revenu, les bénéfices réalisés par les personnes physiques agissant pour leur propre compte et provenant de l'accomplissement à titre habituel et dans un but lucratif d'opérations de caractère industriel, commercial ou artisanal. Pour plus de précisions concernant la nature de ces activités il conviendra de se reporter à la DB [4 F 1111](#) .

Il est rappelé, cependant, que si l'exercice professionnel de la pêche constitue une activité commerciale, les rémunérations dites « à la part » versées aux artisans pêcheurs sont assimilées à des salaires (CGI, art. 34 ; DB [4 F 1111](#), n° 8). La part du résultat de ces activités qui demeure assujettie à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux est soumise aux dispositions de l'article 72 de la loi de finances pour 1996. Aussi, l'imputation sur le revenu global de la part des déficits provenant de ces activités est possible si le contribuable ou l'un des membres de son foyer fiscal exerce l'activité d'artisan pêcheur à titre professionnel (cf. ci-après n°s 17 à 25). Il en va de même des déficits provenant de ces activités lorsque le contribuable participe à titre professionnel, en tant que pêcheur salarié, à l'exploitation du navire qui est à l'origine de ces déficits.

II. Activités industrielles et commerciales par détermination de la loi

3 Les résultats de certaines activités relèvent expressément de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux en application du deuxième alinéa de l'article 34 et de l'article 35 du code déjà cité.

Il s'agit notamment des profits retirés d'activités minières, d'activités et opérations immobilières (marchands de biens, intermédiaires pour le négoce de biens immobiliers, lotisseurs, opérations de construction-vente) ou de la location de certains immeubles.

Sont également concernés, les bénéfices réalisés par les membres de copropriétés de navire mentionnées à l'article 8 quater et les membres des copropriétés de cheval de course ou d'étalon mentionnées à l'article 8 quinquies lorsque ces parts ne sont pas inscrites à l'actif d'une exploitation agricole dont elles constituent un moyen complémentaire ou ne sont pas affectées à l'exercice d'une activité non commerciale.

Pour plus de précisions sur ces activités voir [DB 4 F 1112](#) .

B. CAS PARTICULIERS.

4 Les profits provenant de la location de locaux meublés ou destinés à être meublés relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux quelle que soit la qualité du bailleur (propriétaire ou locataire principal). Les nouvelles modalités d'imputation des déficits instituées par l'article 72 de la loi de finances pour 1996 sont, par conséquent, susceptibles de s'appliquer à ceux provenant de l'exercice de cette activité sous réserve de certaines particularités (cf. ci-après [DB 4 A 3123](#) .) tenant à la définition de l'activité professionnelle et à l'entrée en vigueur du dispositif (cf. [DB 4 A 33](#), n° 26).

5 Il en va de même, des déficits d'activités qui, par leur nature, relèvent en principe d'autres catégories d'imposition mais dont les résultats sont, dans certains cas, imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

Il s'agit des activités agricoles ou non commerciales qui constituent, au sens de l'article 155 du CGI, le prolongement d'une activité industrielle ou commerciale et dont les résultats sont, de ce fait et conformément à ces dispositions, imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (cf. [DB 4 F 113](#)).

En outre, en application du I de l'article 238 bis K du CGI, les résultats d'une activité relevant, en principe, d'une autre catégorie d'imposition sont imposables dans la catégorie des BIC lorsque les droits aux résultats correspondants sont inscrits à l'actif d'une entreprise industrielle et commerciale soumise de plein droit à un régime réel d'imposition. Ainsi, par exemple, entrent dans le champ d'application des dispositions de l'article 72 de la loi de finances pour 1996, les déficits provenant de la location nue d'immeubles ou d'une activité agricole exploitée dans le cadre d'une société soumise au régime fiscal des sociétés de personnes lorsque ces immeubles ou les parts de cette société sont inscrits à l'actif d'une telle entreprise industrielle et commerciale.

- 1** Autres que celles qui ont opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés dans les conditions prévues à l'article 239 du CGI.
- 2** La part de bénéfices revenant à une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés est comprise dans les bases soumises audit impôt au nom de la société ou collectivité bénéficiaire.
- 3** Ces déficits ne pouvaient s'imputer que sur les bénéfices de même nature réalisés au cours des cinq années suivantes (cf. DB 4 F 1113, n°s [76 et suiv.](#)).