RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-DEF-20-10-08/07/2015
Date de publication : 08/07/2015
Date de fin de publication : 01/03/2017

BIC - Règles générales d'imputation des déficits

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux
Déficits
Titre 2 : Modalités d'imputation des déficits provenant d'activités exercées à titre non professionnel
Chapitre 1 : Règles générales d'imputation des déficits

Sommaire :

I. Imputation sur des bénéfices de même nature
A. Règles d'imputation
B. Déficits concernés
1. Principe
2. Cas particulier : coexistence d'activités professionnelles et non professionnelles au sein d'une même entreprise
3. Déficits provenant d'activités créées ou reprises depuis le 1er janvier 1996
a. Activités créées
b. Activités reprises
4. Déficits provenant d'extensions ou d'adjonctions d'activités non professionnelles depuis le 1er janvier 1996 pour les entreprises exploitées avant cette date
a. Extensions ou adjonctions d'activités à compter du 1er janvier 1996
1° Définitions
2° Date à retenir
b. Déficits concernés par les nouvelles modalités d'imputation
1° Principe
2° Absence de comptabilité et de déclaration séparées
5. Déficits provenant d'investissements nouveaux réalisés depuis le 1er janvier 1996 dans le cadre d'une activité existant avant le 1er janvier 1996
a. Activités concernées
b. Investissements concernés
1° Investissements réalisés à compter du 1er janvier 1996
2° Biens affectés à l'activité dont l'entreprise n'est pas propriétaire
3° Détermination du déficit non imputable sur le revenu global
II. Imputation sur le revenu global

A. Investissements concernés
1. Immeubles ayant fait l'objet d'une déclaration d'ouverture de chantier
a. Acquisition directe ou indirecte par le contribuable ou l'un des membres de son foyer fiscal dans les cinq ans de la déclaration d'ouverture de chantier
b. Les biens ou droits acquis n'ont pas été détenus directement ou indirectement par une autre personne physique
2. Biens meubles corporels
a. Biens concernés
b. Condition d'application de la mesure transitoire
B. Déficits concernés

1

Il résulte de l'article 156 du code général des impôts (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, art. 156, I-al. 1). Le 1° bis du I de l'article 156 du CGI institue un régime particulier s'agissant des déficits résultant d'activités non professionnelles.

Les principes généraux d'imputation des déficits résultant d'activités non professionnelles exposés au I-A concernent des déficits calculés selon les règles des bénéfices des activités industrielles et commerciales (BOI-BIC-DEF-10 au § 1). Il s'agit de déficits non compensés par l'exploitant par une plus-value à long terme réalisée dans une activité non professionnelle. Il convient s'il y a lieu de répartir le résultat global lorsqu'une entreprise exerce concurremment une activité professionnelle et une activité non professionnelle afin d'apprécier le montant du déficit dégagé par la seule activité non professionnelle.

La règle est l'imputation des déficits issus d'activités exercées à titre non professionnel sur les bénéfices des activités industrielles et commerciales exercées à titre non professionnel réalisés au titre de la même année ou des six années suivantes.

Les modalités d'imputation des déficits des activités industrielles et commerciales non professionnelles sont celles mentionnées aux troisième, quatrième et cinquième alinéas du 1° bis du I de l'article 156 du CGI.

Ces modalités sont applicables, en principe, aux déficits provenant d'activités créées ou reprises à compter du 1er janvier 1996 ainsi qu'à la fraction des déficits subis par des entreprises exploitant une activité créée ou reprise avant cette date, et provenant soit d'extensions ou adjonctions d'activités intervenues à compter de cette date, soit d'un investissement réalisé à compter de cette même date.

Toutefois, à titre transitoire, l'imputation sur le revenu global du foyer fiscal est restée possible pour les déficits provenant de l'exploitation de certains investissements en cours de réalisation ou de commercialisation au 1er janvier 1996.

10

Les activités industrielles et commerciales dont tout ou partie des résultats reviennent au foyer fiscal peuvent donner lieu, chacune, à l'établissement d'un résultat fiscal distinct ou concourir à la formation d'un résultat fiscal unique comprenant les opérations de toute nature afférentes à l'ensemble de ces

activités.

Dans le cas d'activités donnant lieu à la production d'un résultat fiscal distinct, les modalités d'imputation des déficits issues du 1° bis du I de l'article 156 du CGI sont applicables au résultat de l'activité exercée à titre non professionnel.

Dans le cas où plusieurs activités donnent lieu à un résultat fiscal unique, ces dispositions sont en principe applicables à la fraction du déficit correspondant aux activités exercées à titre non professionnel.

Enfin, si les déficits provenant d'activités exercées à titre non professionnel, créées, reprises, étendues ou adjointes avant le 1er janvier 1996 ne sont pas concernés, par ces dispositions, la fraction du déficit qui résulterait d'investissements afférents à ces activités réalisés à compter du 1er janvier 1996 est soumise au dispositif cité.

L'ensemble de ces dispositions s'applique sous réserve des mesures transitoires prévues par le 1° bis du I de l'article 156 du CGI (cf. II-A § 310).

I. Imputation sur des bénéfices de même nature

A. Règles d'imputation

20

En application du 1° bis du I de l'article 156 du CGI, les déficits des activités industrielles et commerciales exercées à titre non professionnel sont imputables sur les bénéfices réalisés dans le cadre de cette même activité ou des autres activités exercées à titre non professionnel au cours de la même année ou des six années suivantes.

30

L'imputation et le report de ces déficits doivent, par conséquent, être effectués de façon globale pour l'ensemble des activités industrielles et commerciales exercées à titre non professionnel dont les résultats reviennent à l'un ou l'autre des membres du foyer fiscal.

40

Ainsi, lorsqu'au cours d'une même année, les résultats des activités non professionnelles réalisés par le foyer fiscal sont, les uns bénéficiaires, les autres déficitaires, la somme des déficits est imputée sur le total des bénéfices.

> **Remarque** : Il s'agit des résultats constatés au titre du ou des exercices clos au cours de l'année en cause ou de la période d'imposition arrêtée au cours de la même années conformément à l'article 37 du CGI.

Les déficits ainsi imputés cessent alors d'être reportables sur les résultats des activités dont ils proviennent réalisés au titre des exercices suivants.

Si les résultats déficitaires sont supérieurs aux bénéfices, l'imputation de l'excédent des déficits peut être effectuée au titre des six années suivantes.

Remarque : Bien entendu, ces déficits cessent d'être reportables pour la fraction imputée sur les bénéfices.

50

Lorsque les déficits reportables ont été constatés au titre de plusieurs années antérieures, le déficit subi au titre de l'année la plus ancienne s'impute en priorité.

Les déficits qui n'ont pu être imputés au terme des six années suivant celle au titre de laquelle ils ont été réalisés, sont définitivement perdus.

B. Déficits concernés

1. Principe

60

Les modalités d'imputation des déficits prévues par le 1° bis du I de l'article 156 du CGI s'appliquent aux déficits des activités non professionnelles qui, en application des règles antérieures, concouraient à la détermination du revenu net global imposable au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

Elles ne concernent donc pas les moins-values à long terme réalisées à l'occasion de la cession d'éléments de l'actif immobilisé affectés à l'exercice de l'activité non professionnelle. Les modalités de leur imputation prévues au 2 de l'article 39 quindecies du CGI restent inchangées.

70

Par ailleurs, le 1° bis du I de l'article 156 du CGI ayant trait aux seules modalités de détermination du revenu net global imposable à l'impôt sur le revenu, le calcul des déficits des activités non professionnelles concernés par ces dispositions reste soumis aux règles applicables aux bénéfices industriels et commerciaux, prévues aux articles 38 et suivants du CGI (BOI-BIC-BASE). De même, conformément au troisième alinéa du 1 du I de l'article 39 quindecies du CGI, l'entreprise a la faculté d'utiliser la plus-value nette à long terme réalisée dans le cadre d'une activité industrielle ou commerciale exercée à titre non professionnel au titre d'un exercice, pour compenser le déficit d'exploitation subi à la clôture de ce même exercice dans le cadre de la même activité.

2. Cas particulier : coexistence d'activités professionnelles et non professionnelles au sein d'une même entreprise

80

Remarque : Ce cas est également commenté dans le BOI-BIC-DEF-10 au II-A-2 § 140.

Lorsqu'une même entreprise poursuit, par exemple, deux activités distinctes, l'une exercée par l'un des membres du foyer fiscal à titre professionnel, l'autre à titre non professionnel, il convient de répartir le résultat global de l'entreprise entre ces activités.

À cet égard, deux situations doivent être distinguées.

90

Lorsque les deux activités font l'objet d'une exploitation directe, le contribuable devant être en mesure de justifier du montant des déficits respectivement imputés sur le revenu global ou sur les bénéfices des autres activités non professionnelles, les opérations afférentes à chacune de ces activités doivent faire l'objet d'une comptabilité distincte ou, à défaut, être identifiés dans des sous-comptes de la comptabilité. Conformément au troisième alinéa du 1° bis du I de l'article 156 du CGI, les résultats de l'activité non professionnelle doivent faire l'objet d'une déclaration distincte si cette activité est créée ou reprise à compter du 1er janvier 1996 ou si elle constitue une extension ou une adjonction, intervenue à compter de cette date, à une activité créée ou reprise avant cette même date (cf. I-B-4 § 160).

100

Lorsque l'activité non professionnelle est poursuivie dans le cadre d'une société dont les titres sont inscrits à l'actif de l'entreprise exploitant l'activité professionnelle, le déficit soumis à l'interdiction d'imputation sur le revenu global correspondant à la quote-part du déficit social subi par la société exploitante doit être simplement retranché du résultat d'ensemble de l'entreprise.

3. Déficits provenant d'activités créées ou reprises depuis le 1er janvier 1996

a. Activités créées

110

La création d'activité suppose la création concomitante de l'entreprise qui va l'exercer. En effet, si l'activité est créée par une entreprise existante, elle constitue selon le cas une extension ou une adjonction d'activité au sens du 1° bis du I de l'article 156 du CGI.

La création d'activité peut être soit directe, lorsque le contribuable ou l'un des membres de son foyer fiscal acquiert directement les biens nécessaires à la poursuite de l'activité, soit indirecte, lorsque l'une de ces personnes acquiert des droits sur les résultats d'une société soumise au régime prévu à l' article 8 du CGI qui procède à la création de l'activité en cause.

120

La date de création d'activité s'entend de celle du démarrage effectif de l'activité. L'activité sera donc créée non seulement lorsque l'entreprise nouvelle aura disposé des immobilisations nécessaires à l'exercice de cette activité mais, également, aura réalisé les premières opérations commerciales (ventes, prestations de services).

Les déficits provenant d'activités exercées à titre non professionnel dont la création, telle que définie ci-dessus, est intervenue à compter du 1er janvier 1996, sont soumis pour leur montant total aux modalités d'imputation prévues au 1° bis du I de l'article 156 du CGI.

b. Activités reprises

130

La reprise d'activité s'entend de l'acquisition par le contribuable de droits sur les résultats d'une activité préexistante.

Cette reprise d'activité peut être directe lorsque le contribuable acquiert lui même un fonds de commerce précédemment créé ou exploité par une autre personne. La reprise d'activité intervient alors à la date de l'acquisition.

140

La reprise peut aussi être indirecte. Deux situations doivent à cet égard être envisagées.

Une reprise d'activité peut se traduire, d'une part, par la création d'une société nouvelle soumise au régime fiscal des sociétés de personnes qui acquiert une activité préexistante par voie de rachat ou d'apport. Pour l'application des dispositions du 1° bis du I de l'article 156 du CGI, la date de reprise d'activité s'apprécie à la date d'achat ou d'apport.

Remarque : Il est rappelé que la reprise d'une activité par une société exploitant à cette date une autre activité constitue selon le cas une extension ou une adjonction d'activité.

150

Constitue, d'autre part, une reprise d'activité au sens des dispositions du 1° bis du I de l'article 156 du CGI, l'acquisition ou la souscription par le contribuable ou l'un des membres de son foyer fiscal de parts d'une société de personnes exploitant une activité industrielle et commerciale. La date de reprise à retenir est, dans ce cas, celle de l'acquisition ou de la souscription des parts. Ainsi, les déficits des sociétés de personnes exerçant une activité industrielle ou commerciale sont soumis aux dispositions nouvelles, quelle que soit la date à laquelle la société a débuté l'exercice de cette activité, pour la part revenant aux contribuables associés depuis le 1er janvier 1996 et n'y exerçant pas d'activité professionnelle.

4. Déficits provenant d'extensions ou d'adjonctions d'activités non professionnelles depuis le 1er janvier 1996 pour les entreprises exploitées avant cette date

160

Même si l'activité préexiste au 1er janvier 1996 (activités créées ou reprises avant cette date), la fraction du déficit de cette activité provenant de nouvelles activités qui en constituent l'extension ou l'adjonction ou de nouveaux investissements n'est pas imputable sur le revenu des personnes physiques qui n'exercent pas cette activité à titre professionnel. Les extensions ou adjonctions concernées sont celles intervenues à compter du 1er janvier 1996. Les investissements concernés sont ceux réalisés à compter de la même date.

170

Lorsqu'une entreprise exploitant une activité créée ou reprise avant le 1er janvier 1996 étend cette dernière ou procède à une adjonction d'activité à compter de cette date, les dispositions du 1° bis du I de l'article 156 du CGI s'appliquent, en principe, à la fraction du déficit correspondant à cette extension ou adjonction. Cette fraction doit être déterminée au moyen d'une comptabilité séparée et donner lieu à la production des documents prévus à l'article 53 A du CGI. À défaut, les nouvelles modalités d'imputation des déficits des activités non professionnelles s'appliquent à l'ensemble du déficit des activités.

a. Extensions ou adjonctions d'activités à compter du 1er janvier 1996

1° Définitions

180

L'extension d'activité s'entend de la création ou de la reprise d'une activité qui constitue, d'un point de vue économique, le prolongement de l'activité préexistante exploitée par l'entreprise. Tel sera le cas d'une entreprise de réparation automobile qui développerait une activité de vente de véhicules ou de carburant, ou d'un boulanger qui viendrait à exercer une activité de pâtissier. La création d'une nouvelle implantation (magasin, succursale) constitue également une extension d'activité.

190

L'adjonction d'activité se traduit par l'exercice au sein d'une même entreprise d'une activité nouvelle n'ayant aucun lien économique direct avec l'activité préexistante. Constitue, par exemple, une adjonction d'activité le fait pour un boulanger d'inscrire à l'actif du bilan de son entreprise un lot de copropriété d'un hôtel.

200

Les opérations afférentes aux activités nouvelles doivent pouvoir être isolées de celles résultant de la poursuite de la ou des activités préexistantes. Les activités étendues ou adjointes, au sens du 1° bis du I de l'article 156 du CGI, doivent donc être susceptibles d'une exploitation autonome c'est à dire, notamment, être poursuivies dans des locaux séparés et disposer de matériels propres. Ainsi, un boulanger qui viendrait à fabriquer et vendre de la pâtisserie dans les mêmes locaux et au moyen des mêmes matériels ne pourrait être regardé comme ayant procédé à une extension d'activité au sens de ces dispositions. En revanche, la circonstance que certains actes nécessaires aux deux activités soient réalisés par les mêmes personnels (service administratif et comptable ou service des achats notamment) ne fait pas obstacle à ce que l'activité nouvelle soit considérée comme une extension ou une adjonction d'activité au sens des dispositions du 1° bis du I de l'article 156 du CGI.

2° Date à retenir

210

Lorsqu'elles ne sont pas exercées à titre professionnel par le contribuable ou l'un des membres de son foyer fiscal, les modalités d'imputation prévues par les dispositions du I-B-1 § 60 sont applicables aux déficits provenant des extensions ou adjonctions d'activités créées ou reprises directement ou indirectement par l'entreprise à compter du 1er janvier 1996. Sur ces notions et sur la détermination de la date à laquelle ces extensions ou adjonctions sont réputées intervenir pour l'application des dispositions du 1° bis du I de l'article 156 du CGI, il convient de se reporter aux précisions apportées aux I-B-3 § 110 à 130.

b. Déficits concernés par les nouvelles modalités d'imputation

1° Principe

220

Les nouvelles modalités d'imputation des déficits instituées par le 1° bis du I de l'article 156 du CGI, sont applicables à la seule fraction du déficit correspondant aux activités étendues ou adjointes à compter du 1er janvier 1996 lorsque ces dernières ne sont pas exercées à titre professionnel par l'un

des membres du foyer fiscal.

Les déficits provenant de la ou des activités préexistant avant cette date ne sont, en principe, pas concernés (cf. I-B-4 § 160 à 230).

L'application de ces règles est, toutefois, subordonnée à la condition que la fraction du déficit correspondant aux extensions ou adjonctions d'activités en cause soit déterminée au moyen d'une comptabilité séparée retraçant les opérations propres à ces dernières et répondant aux règles prévues de l'articles L. 123-12 du code du commerce à l'article L. 123-23 du code de commerce. Toutefois, les entreprises concernées sont dispensées de tenir une comptabilité séparée si les produits et charges se rapportant à ces extensions ou adjonctions sont nettement identifiés dans un des sous-comptes de la comptabilité globale.

L'entreprise doit, en outre, souscrire une déclaration annuelle spécifique aux résultats de ces extensions ou adjonctions (déclaration des bénéfices industriels et commerciaux **n° 2031** (CERFA n° 11085), accessible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr, rubrique "Recherche de formulaires") dans les conditions et délais prévus à l'article 53 A du CGI.

2° Absence de comptabilité et de déclaration séparées

230

Conformément au troisième alinéa du 1° bis du I de l'article 156 du CGI, si les obligations déclaratives ou comptables mentionnées au I-B-4-b-1° ne sont pas respectées, les déficits provenant des activités créées ou reprises par l'entreprise avant le 1er janvier 1996 ne sont pas imputables sur le revenu global des contribuables intéressés, qu'elles soient exercées ou non à titre professionnel par l'un des membres du foyer fiscal.

5. Déficits provenant d'investissements nouveaux réalisés depuis le 1er janvier 1996 dans le cadre d'une activité existant avant le 1er janvier 1996

240

Les déficits des activités exercées à titre non professionnel créées avant le 1er janvier 1996 ne sont pas imputables sur le revenu global des personnes concernées pour la fraction de ces déficits qui provient des investissements réalisés à compter du 1er janvier 1996. Cette fraction est déterminée forfaitairement.

a. Activités concernées

250

Les dispositions prévues au quatrième alinéa du 1° bis du I de l'article 156 du CGI concernent les activités, exercées à titre non professionnel, existant au 1er janvier 1996 et qui n'ont pas fait l'objet d'une reprise après cette date.

b. Investissements concernés

1° Investissements réalisés à compter du 1er janvier 1996

260

Il s'agit de l'ensemble des investissements nouveaux affectés à l'activité non professionnelle, réalisés à compter du 1er janvier 1996.

Les investissements s'entendent de l'acquisition ou de la création par l'entreprise d'éléments de l'actif immobilisé. À cet égard, il peut s'agir de biens neufs ou d'occasion, amortissables ou non amortissables, acquis (ou créés) en vue du remplacement d'actifs existants ou destinés à accroître le volume d'activité de l'entreprise.

En revanche, le sort des déficits provenant de l'exploitation des investissements qui sont affectés à une activité étendue ou adjointe à compter du 1er janvier, est fixé par les dispositions du troisième alinéa du 1° bis du I de l'article 156 du CGI (cf. I-B-4 § 180 à 230).

La date de réalisation de l'investissement s'entend pour les biens achetés, de la date à laquelle ils ont été livrés à l'entreprise (code civil, art. 1604 et suiv.) et, pour les biens créés par l'entreprise, de la date à laquelle ils ont été achevés.

2° Biens affectés à l'activité dont l'entreprise n'est pas propriétaire

270

Les biens, loués ou affectés par l'effet de toute autre convention à l'activité non professionnelle concernée, sont assimilés à des investissements pour l'application des dispositions du quatrième alinéa du 1° bis du I de l'article 156 du CGI. Sont notamment visés les biens mis à la disposition de l'entreprise par l'effet d'un contrat de location simple ou de crédit-bail.

L'application du dispositif à raison des biens en cause s'apprécie en fonction de la date à laquelle ils ont été affectés à l'exploitation de l'activité (livraison matérielle, remise des clés, etc.).

3° Détermination du déficit non imputable sur le revenu global

280

Seule la fraction du déficit des activités non professionnelles créées ou reprises avant le 1er janvier 1996 qui provient de l'exploitation des investissements réalisés à compter de cette date n'est pas imputable sur le revenu net global des intéressés.

Cette fraction est déterminée forfaitairement pour chaque exercice en appliquant au déficit de l'activité concernée, subi au titre de cet exercice, le rapport existant entre, d'une part, la somme des valeurs nettes comptables des investissements réalisés à compter du 1er janvier 1996 et, d'autre part, la somme des valeurs nettes comptables de l'ensemble des investissements affectés à l'activité en cause, y compris les investissements nouveaux.

La valeur nette comptable s'entend de la valeur d'origine des biens en cause diminuée, le cas échéant, des amortissements régulièrement comptabilisés à la clôture de l'exercice considéré.

Remarque : Cette valeur est définie à l'article 38 quinquies de l'annexe III au CGI.

290

Les biens loués ou affectés à l'activité par l'effet de toute autre convention sont pris en compte pour le calcul de ce rapport pour leur valeur nette comptable telle qu'elle figure dans les écritures du propriétaire du bien.

Lorsque ce dernier n'est pas astreint à la tenue d'une comptabilité, les biens en cause sont retenus pour leur valeur réelle à la date de leur mise à disposition, diminuée des amortissements linéaires que l'entreprise aurait pu pratiquer à compter de cette date si elle avait été propriétaire de ces biens.

II. Imputation sur le revenu global

300

Le 1° bis du I de l'article 156 du CGI prévoit à titre transitoire l'imputation sur le revenu global des déficits provenant de l'exploitation de certains programmes d'investissements en cours au 1er janvier 1996.

Ces mesures transitoires ont pour objet de permettre aux contribuables déjà engagés à titre non professionnel dans le financement de biens meubles ou immeubles en cours de production et qui, de ce fait, n'ont pu être affectés avant le 1er janvier 1996 à une activité industrielle et commerciale, de poursuivre ces opérations dans le cadre de la législation en vigueur à la date à laquelle ces personnes ont décidé de s'y engager. Elles visent également à permettre aux opérateurs qui ont supporté à titre provisoire le financement et, le cas échéant, assuré l'exploitation d'immeubles non encore commercialisés à cette date, de céder ces derniers sous certaines conditions et délais.

Dès lors qu'elles constituent une dérogation aux règles générales d'entrée en vigueur du dispositif prévues aux troisième et quatrième alinéa du I de l'article 156 du CGI, ces mesures transitoires ne trouvent à s'appliquer que dans les situations où, conformément à ces règles générales, le nouveau régime interdisant l'imputation des déficits est applicable.

A. Investissements concernés

310

En application des dispositions du cinquième alinéa du 1° bis du I de l'article 156 du CGI, le régime d'imputation des déficits non professionnels, n'est pas applicable aux déficits provenant de l'exploitation :

- d'immeubles ayant fait l'objet d'une déclaration d'ouverture de chantier prévue à l'article R*. 424-16 du code de l'urbanisme lorsque ces derniers sont acquis, directement ou indirectement, par le contribuable dans les cinq ans de cette déclaration et que les biens ou droits ainsi acquis n'ont pas été détenus, directement ou indirectement, par une personne physique ;

- de biens meubles corporels acquis à l'état neuf, non encore livrés au 1er janvier 1996, lorsque ces derniers ont donné lieu, avant cette date, à une commande accompagnée du versement d'acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix.

Le sort des déficits concernés (cf. II-B § 430 et suiv.) est, en conséquence, apprécié dans le cadre de la législation antérieure à l'adoption du 1° bis du I de l'article 156 du CGI, de sorte que ceux-ci sont en principe imputables sur le revenu net global des contribuables intéressés, sous réserve des

exceptions prévues par cette législation.

1. Immeubles ayant fait l’objet d’une déclaration d’ouverture de chantier

320

La mesure transitoire concerne les déficits provenant de l'exploitation d'immeubles achevés ou en cours de réalisation au 1er janvier 1996. Elle s'applique également aux immeubles en cours de transformation à cette même date lorsque les travaux en cause nécessitent une déclaration d'ouverture de chantier prévue à l'article R*. 424-16 du code de l'urbanisme.

330

Enfin, pour l'application des dispositions transitoires, les immeubles s'entendent des constructions, le cas échéant, équipées des biens mobiliers indispensables à leur exploitation (équipements hôteliers par exemple).

L'application de la mesure transitoire aux déficits provenant de l'exploitation des immeubles en cause est subordonnée au respect des deux conditions suivantes.

a. Acquisition directe ou indirecte par le contribuable ou l'un des membres de son foyer fiscal dans les cinq ans de la déclaration d'ouverture de chantier

340

La mesure transitoire n'est applicable qu'aux contribuables qui ont acquis, directement ou indirectement, les immeubles mentionnés au II-A-1 dans les cinq ans de la déclaration d'ouverture de chantier.

Ne sont donc pas concernés, les déficits provenant de l'exploitation des immeubles en cause lorsque ceux-ci sont affectés à l'activité en vertu d'un contrat de location ou de toute autre convention ayant pour effet de mettre les biens à la disposition de l'entreprise sans lui en transférer la propriété.

350

L'acquisition peut porter directement ou indirectement sur tout ou partie de l'immeuble achevé ou en l'état futur d'achèvement ; elle est directe lorsque le contribuable ou l'un des membres de son foyer fiscal acquiert lui même tout ou partie des droits de propriété sur l'immeuble. L'acquisition est indirecte si l'immeuble est acquis par une société soumise au régime prévu à l'article 8 du CGI dont l'un des membres du foyer fiscal est associé ou, si ce ou ces derniers achètent ou souscrivent directement ou par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés interposées, les parts de la société propriétaire de l'immeuble concerné.

360

Le délai de cinq ans est décompté de date à date à partir de la déclaration d'ouverture de chantier. Si elle est effectuée indirectement, l'acquisition par le contribuable intervient à la date à laquelle ce dernier acquiert ou souscrit, directement ou indirectement, les titres de la société soumise au régime

des sociétés de personnes ou, si elle est postérieure, à la date à laquelle cette société acquiert tout ou partie de la propriété de l'immeuble.

b. Les biens ou droits acquis n'ont pas été détenus directement ou indirectement par une autre personne physique

370

L'application de la mesure transitoire est subordonnée à la condition que les biens ou droits afférents aux immeubles acquis par les contribuables dans les cinq ans de la déclaration d'ouverture de chantier n'aient pas été détenus, directement ou indirectement, par une autre personne physique. La détention directe ou indirecte est appréciée comme il est indiqué au **II-A-1-a § 340**.

380

Le respect de cette condition suppose, en principe, qu'antérieurement à l'acquisition par le contribuable concerné, le bien n'ait été détenu, directement ou indirectement, que par des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés.

Toutefois, sous réserve du respect des autres conditions (cf. **II-A-1 § 320 à 360**), il sera admis, à titre de tolérance, que la mesure transitoire soit applicable aux déficits provenant de l'exploitation d'immeubles détenus antérieurement directement ou indirectement par des personnes physiques si le contribuable concerné établit que ces personnes ou l'un des membres de leur foyer fiscal ont construit ou exploité l'immeuble en cause dans le cadre d'une activité industrielle et commerciale exercée à titre professionnel.

De même, lorsque l'immeuble concerné est ou a été détenu par une société soumise au régime fiscal des sociétés de personnes, directement ou au travers de sociétés relevant de ce même régime, il est admis que la présence dans le collège des associés de l'une de ces sociétés d'une seule personne physique n'ayant pas participé à titre professionnel à la construction ou l'exploitation de l'immeuble ne fasse pas obstacle à l'application de la mesure transitoire si sa participation n'excède pas 0,1 % du capital de la société concernée.

Enfin, sous réserve du respect des autres conditions prévues, la mesure transitoire est applicable aux contribuables qui ont souscrit, dans le cadre d'une augmentation de capital, à des parts nouvelles émises par la société poursuivant l'activité à laquelle l'immeuble est affecté. Toutefois, si la souscription a précédé ou suivi le retrait d'associés par voie de rachat par la société de ses propres titres, l'administration se réserve la possibilité de mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales s'il apparait que ces opérations ont eu pour seul objet de permettre au contribuable d'échapper à l'application du dispositif du 1° bis du I de l'article 156 du CGI auquel les déficits lui revenant auraient été soumis si les titres avaient été acquis directement auprès d'anciens associés.

2. Biens meubles corporels

390

Le régime antérieur d'imputation des déficits des activités industrielles et commerciales est resté également applicable, à titre transitoire, à ceux provenant de l'exploitation de biens meubles corporels acquis à l'état neuf et non encore livrés au 1er janvier 1996, lorsque ces derniers ont fait l'objet d'une

commande accompagnée du versement d'acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix.

a. Biens concernés

400

La mesure transitoire ne concerne que les biens meubles corporels acquis à l'état neuf par le contribuable avant le 1er janvier 1996. En sont donc exclus, les déficits provenant de l'exploitation de biens meubles corporels loués ou affectés à l'exploitation par l'effet de toute autre convention, de biens meubles incorporels ou de biens meubles corporels d'occasion.

Remarque : S'agissant des biens meubles corporels indispensables à l'exploitation d'un immeuble visé par la mesure transitoire y afférente, cf. II-A-1 § 320.

Sur la notion de biens neufs, il conviendra de se reporter aux précisions apportées dans le BOI-BIC-RICI-20-10-10-20 au I-A § 10 et suiv. dans le cadre du régime d'aide à l'investissement outre-mer.

410

Les biens en cause ne bénéficient pas de la mesure transitoire s'ils ont été livrés avant le 1er janvier 1996. La livraison s'entend de la délivrance, au sens de l'article 1604 du code civil, laquelle s'opère, s'agissant de biens mobiliers, dans les conditions mentionnées à l'article 1606 du code civil.

Cela étant, il est admis que les biens livrés avant le 1er janvier 1996 soient assimilés à des biens non livrés pour l'application de la mesure transitoire lorsque l'activité à laquelle ils sont destinés n'a pas été créée à cette date.

L'application de cette tolérance est subordonnée à la condition que le démarrage effectif de l'activité en cause soit intervenu à brefs délais et au plus tard à la fin du premier semestre 1996.

b. Condition d'application de la mesure transitoire

420

L'application de la mesure transitoire est subordonnée à la condition que les biens aient donné lieu à une commande accompagnée du versement d'acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix.

Ce prix s'entend du prix d'acquisition hors TVA récupérable. En cas de paiement des acomptes par traite, l'échéance de celle-ci doit être intervenue avant le 1er janvier 1996.

B. Déficits concernés

430

Les déficits concernés par les mesures transitoires sont ceux provenant de l'exploitation des meubles et immeubles définis aux II-A à II-A-2-b et revenant aux contribuables mentionnés à ces mêmes paragraphes (cf. en particulier II-A-1-b et II-A-2-a).

440

Si les biens meubles ou immeubles concernés sont affectés à la poursuite d'une activité créée ou reprise à compter du 1er janvier 1996 et qui ne consiste pas exclusivement en l'exploitation de ces biens, la fraction du déficit de l'activité restant imputable sur le revenu global des contribuables est déterminée, à titre de règle pratique, selon le rapport défini aux I-B-5 § 240 à 290.

450

Exemple d'application :

Un contribuable réalise les résultats suivants dans le cadre d'activités qu'il n'exerce pas à titre professionnel.

Les montants qui doivent être pris en compte pour calculer le résultat net global de ce contribuable sont les suivants :

Montant devant être pris en compte pour calculer le résultat net global

	N	N+1	N+2	N+3	N+4	N+5	N+6
Activité industrielle	+ 40000	+ 20 000	+ 15 000	+ 10 000	0	- 5 000	- 10 000
Copropriété d'étalon	- 60 000	- 20 000	- 10 000	- 5 000	- 1 000	+ 10 000	+ 8 000
Activité hôtelière	- 30 000	- 10 000	- 5 000	- 1 000	+ 10 000	+ 25 000	+ 5 000
Résultat net de l'année avant l'imputation	- 50 000	- 10 000	0	+ 4 000	+ 9 000	+ 30 000	+ 3 000
Imputation des déficits reportables		0		+ 4 000	+ 9 000	+ 30 000	+ 3 000
Résultat net imposable	0	0	0	0	0	0	0
Déficits reportables au titre des années antérieures	N : 50 000	N : 50 000 N+1 : 10 000	N : 50 000 N+1 : 10 000	N : 46 000 N+1 : 10 000	N : 37 000 N+1 : 10 000	N : 7 000 N+1 : 10 000	N : 0 (1) N+1 : 10 000

(1) Le déficit N non imputé, soit 4 000, est définitivement perdu.