

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

Identifiant juridique : BOI-BIC-DEF-20-20-20120912
Date de publication : 12/09/2012

BIC - Règles particulières 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 2 : Règles particulières d'imputation des déficits

Sommaire :

I. Déficit existant à l'ouverture d'une procédure de liquidation judiciaire

II. Déficit constatés dans le cadre d'investissements outre-mer dans le secteur de l'hôtellerie

III. Loueurs en meublé

A. Règles d'imputation des déficits retirés de l'activité de location meublée exercée à titre professionnel

B. Règle d'imputation des déficits retirés de l'activité de location meublée exercée à titre non professionnel

IV. Membres des copropriétés d'étalon

1

La règle de 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 comporte des exceptions qui concernent :

- les déficits existant à l'ouverture d'une procédure de liquidation judiciaire ;
- certains déficits constatés dans le cadre d'investissements outre-mer ;
- les loueurs en meublé non professionnels ;
- les membres non professionnels des copropriétés d'étalon ou de cheval de course de l'article 8 quinquies du CGI.

I. Déficit existant à l'ouverture d'une procédure de liquidation judiciaire

10

En application du [2ème alinéa du 1°bis du I de l'article 156 du CGI](#), lorsque le contribuable ou l'un des membres du foyer fiscal fait l'objet d'une procédure de liquidation judiciaire à raison d'une activité industrielle ou commerciale exercée à titre non professionnel, les déficits afférents à cette activité restant à reporter à la date d'ouverture de la procédure sont imputables sur le revenu global. Cette imputation est néanmoins subordonnée à la condition que les éléments d'actifs affectés à l'activité en cause cessent définitivement d'appartenir, directement ou indirectement, à l'un des membres du foyer fiscal.

20

La règle exposée ci-dessus ne concerne que les déficits de l'activité exercée à titre non professionnel dont la cessation des paiements a conduit à l'ouverture d'une procédure de liquidation judiciaire à l'encontre du membre du foyer fiscal en cause. Les déficits provenant, le cas échéant, d'autres activités non professionnelles exercées par l'un des membres du foyer fiscal, restent soumis au principe général de non imputation sur le revenu global.

Remarque : Lorsque l'activité en cause est poursuivie dans le cadre d'une société de personnes, la procédure de liquidation judiciaire est alors ouverte à l'encontre de l'ensemble des associés indéfiniment responsables du passif social.

30

Les déficits afférents à l'activité en cause imputables sur le revenu global sont ceux restant à reporter à la date du jugement prononçant l'ouverture de la procédure de liquidation judiciaire. Il s'agit donc des déficits subis au titre des exercices clos au cours des six années antérieures (et le cas échéant ceux subis au titre du ou des exercices clos au cours de l'année en cause et avant l'ouverture de la procédure) sous déduction des montants déjà imputés sur les bénéfices des activités non professionnelles au cours de la même période.

Si le déficit de l'activité en liquidation subi au titre d'une année a été imputé avec ceux réalisés au titre de la même année à raison des autres activités non professionnelles, le déficit de l'année en cause susceptible d'être imputé sur le revenu global est calculé forfaitairement en appliquant au total des déficits de cette année, restant à reporter à l'ouverture de la procédure, le rapport existant entre d'une part le déficit de l'activité en liquidation subi au titre de l'année en cause et le total des déficits non professionnels subis au titre de la même année.

Exemple :

Ainsi, dans l'exemple décrit dans le document [BIC-DEF-20-10-III](#), si l'activité hôtelière est mise en liquidation judiciaire au 1er janvier N+5, le déficit susceptible d'être imputé sur le revenu global s'élève au tiers ($30\,000 / (30\,000 + 60\,000)$) du déficit de N ($37\,000$) restant à reporter augmenté du tiers ($10\,000 / (10\,000 + 20\,000)$) du déficit de N+1 restant à reporter ($10\,000$) soit $15\,333$ ($12\,333 + 3\,000$).

40

L'imputation sur le revenu global des déficits de l'activité en liquidation restant à reporter à l'ouverture de la procédure est subordonnée à la condition que les éléments de l'actif affectés à l'exercice de cette activité cessent définitivement d'appartenir directement ou indirectement à l'un des membres du foyer fiscal.

Tel ne sera pas le cas, si l'un des membres du foyer fiscal conserve ou acquiert la propriété d'un quelconque des éléments de l'actif immobilisé ou circulant affectés à l'activité, directement ou par l'intermédiaire d'une société ou d'un organisme dans lequel l'un de ces membres détient une participation majoritaire directe ou indirecte.

En tout état de cause, le respect de cette condition ne pourra être rempli qu'au titre de l'année au cours de laquelle l'ensemble des éléments d'actifs auront été cédés, soit en pratique l'année au cours de laquelle intervient la clôture des opérations de liquidation.

Le déficit restant à reporter à l'ouverture de la procédure ne peut donc être imputé qu'au titre de cette dernière année. Cette imputation est possible même si la clôture des opérations de liquidation intervient plus de six ans après la réalisation des déficits en cause. Le contribuable conserve la possibilité d'imputer ces déficits dans le délai de six ans sur des bénéficiaires non professionnels. Dans ce cas, seule la fraction non déduite pourra s'imputer sur le revenu global de l'année de clôture de la liquidation.

II. Défis constatés dans le cadre d'investissements outre-mer dans le secteur de l'hôtellerie

50

Pour les investissements réalisés avant 2009, le [1 du Ibis de l'article 199 undecies B du CGI](#) met en place une possibilité d'imputation partielle des déficits non professionnels provenant de la location d'un hôtel, d'une résidence de tourisme ou d'un village de vacances classés ayant fait l'objet de travaux de rénovation ou de réhabilitation. Le dispositif constitue une exception au principe de non imputation sur le revenu global des déficits enregistrés dans l'exercice d'activités non professionnelles. Sur les conditions d'application du dispositif se reporter à la *série IR division RICL*.

III. Loueurs en meublé

A. Règles d'imputation des déficits retirés de l'activité de location meublée exercée à titre professionnel

60

Les déficits retirés de l'activité de location meublée exercée à titre professionnel sont imposables sur le revenu global du contribuable sans limitation de montant.

70

Lorsqu'un immeuble est acquis en l'état futur d'achèvement, les charges engagées avant son achèvement sont susceptibles de générer un déficit. En l'absence de recettes correspondantes, l'activité est le plus souvent exercée, durant cette période, à titre non professionnel. Ces déficits ne peuvent être imputés sur le revenu global.

80

Toutefois, lorsque le contribuable remplit les conditions pour être qualifié de loueur en meublé professionnel dès la mise en location de l'immeuble, la part des déficits qui n'a pu être imputée et qui provient des charges engagées, en vue de la location directe ou indirecte de cet immeuble, avant le commencement de cette location peut être imputée par tiers sur le revenu global des trois premières années de location du local, tant que l'activité de location meublée est exercée à titre professionnel.

Seule la part du déficit provenant des charges engagées en vue de la location du local d'habitation peut bénéficier de ce dispositif. Les déficits antérieurs provenant de la location d'un autre local meublé ne répondant pas à ces conditions restent soumis aux règles d'imputation des déficits non professionnels. Le contribuable devra fournir un détail des modalités de détermination de la quote-part du déficit pouvant bénéficier de cette règle particulière d'imputation.

90

L'imputation du déficit relevant de ce dispositif s'effectue par tiers sur le revenu global des trois premières années de location du local, tant que l'activité reste exercée à titre professionnel. Cette faculté est donc nécessairement subordonnée à ce que l'activité de location meublée soit exercée à titre professionnel dès le début de la location.

100

En outre, lorsque le contribuable perd la qualité de loueur en meublé professionnel et quand bien même il le redeviendrait, cette possibilité d'imputation prend fin de manière définitive. Les déficits restant à imputer suivent alors le régime de droit commun applicable aux déficits subis par des loueurs en meublé non-professionnels.

Exemple : Monsieur V acquiert en N un immeuble en l'état futur d'achèvement. Au titre de cet immeuble, Monsieur V constate un déficit d'un montant de 15 000 € en N et de 30 000 € en N+1, qui n'ont pu faire l'objet d'aucune imputation. L'immeuble est achevé et loué à compter du 1er décembre N+2 et l'activité de location meublée présente un caractère professionnel dès l'année N+2. Le déficit au titre de l'année N+2 s'élève à 25 000 €. Il peut s'imputer sur le revenu global dans la mesure où il s'agit d'un déficit provenant d'une activité exercée à titre professionnel. Le déficit de 45 000 € correspondant au déficit non-professionnel provenant des charges engagées en vue de la location du bien pourra s'imputer sur le revenu global à hauteur de 15 000 € en N+2. En N+3, Monsieur V perd sa qualité de loueur en meublé professionnel : le reliquat des déficits accumulés avant le commencement de la location peut, le cas échéant, s'imputer sur les bénéfices qu'il réalise cette année-là au titre de son activité de location meublée exercée à titre non-professionnel. En N+4, Monsieur V retrouve sa qualité de loueur en meublé professionnel. Il ne peut déduire de son revenu global ou des bénéfices issus de son activité de location meublée les déficits constatés préalablement au commencement de la location.

B. Règle d'imputation des déficits retirés de l'activité de location meublée exercée à titre non professionnel

110

Le [1^{er}er du I de l'article 156 du CGI](#) prévoit que les déficits du foyer fiscal provenant de l'activité de location meublée exercée à titre non professionnel ne peuvent s'imputer sur le revenu global.

Remarque : cette règle s'applique également si l'immeuble est inscrit à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale, cf. [DB 4 F 1113, n°73 et 74](#).

120

Ces déficits non professionnels s'imputent exclusivement sur les revenus provenant d'une telle activité au cours de celles des dix années suivantes pendant lesquelles l'activité n'est pas exercée à titre professionnel.

Ainsi, un déficit subi au cours d'une année où l'activité a été exercée à titre non-professionnel est uniquement imputable sur des bénéfices générés par une activité de location meublée exercée à titre non-professionnel.

130

Lorsque le contribuable, ultérieurement, exerce son activité de location meublée à titre professionnel, les déficits qu'il a accumulés durant les années où il exerçait son activité à titre non-professionnel ne peuvent être déduits ni de son revenu global, ni des bénéfices qu'il générerait par son activité de location meublée exercée à titre professionnel. Si, par la suite, l'activité est à nouveau exercée à titre non-professionnel, les déficits antérieurs non professionnels constatés depuis moins de dix ans et non

encore imputés pourront l'être sur les bénéfices constatés.

140

Toutefois, lorsque le loueur en meublé acquiert le statut de loueur en meublé professionnel dès le commencement de la location, la part des déficits non professionnels qui n'ont pu être imputés en application des règles rappelées ci-dessus et qui proviennent des charges engagées en vue de la location directe ou indirecte d'un local d'habitation avant le commencement de cette location, peut être imputée par tiers sur le revenu global des trois premières années de location du local, tant que l'activité de location meublée est exercée à titre professionnel (voir § III-A).

IV. Membres des copropriétés d'étalon

150

Conformément au troisième alinéa du [1° bis du I de l'article 156 du CGI](#), les modalités d'imputation des déficits des activités industrielles et commerciales non professionnelles sont applicables aux déficits subis au titre de l'année 1996 et des années suivantes par les membres non professionnels des copropriétés de cheval de course ou d'étalon mentionnées à [l'article 8quinquies du CGI](#) quelle que soit la date de création de l'activité.