

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

Identifiant juridique : BOI-BNC-BASE-60-12/09/2012
Date de publication : 12/09/2012

BNC - Base d'imposition - Déficits

Positionnement du document dans le plan :

BNC - Bénéfices non commerciaux
Base d'imposition
Titre 6 : Déficits

Sommaire :

- I. Les critères déterminant le caractère professionnel d'une activité libérale
 - A. Exercice de l'activité à titre habituel et constant
 - B. Exercice de l'activité dans un but lucratif
- II. Régime fiscal
 - A. Déficit professionnel imputable sur le revenu global
 - B. Déficit non professionnel

1

Le régime fiscal des déficits et pertes subis dans le cadre d'une activité non commerciale au sens de l'[article 92 du code général des impôts \(CGI\)](#) dépend de la nature et des conditions d'exercice de cette activité. Il convient donc de distinguer selon que l'activité libérale est exercée à titre professionnel ou non.

10

Le présent titre est consacré :

- aux critères déterminant le caractère professionnel ou non d'une activité libérale (I) ;
- au régime des déficits (II).

I. Les critères déterminant le caractère professionnel d'une activité libérale

20

Pour l'appréciation du caractère professionnel ou non d'une activité libérale, la jurisprudence administrative a défini deux critères : l'activité doit être exercée à titre habituel et constant et dans un but lucratif.

Ces deux conditions doivent être remplies simultanément.

Remarque : Lorsque l'activité présente un caractère professionnel, le contribuable doit être assujéti à la contribution économique territoriale, sous réserve bien entendu des exonérations propres à cet impôt et notamment celles qui sont mentionnées à l'[article 1460 du CGI](#).

A. Exercice de l'activité à titre habituel et constant

30

D'une manière générale, le caractère habituel et constant de l'activité résulte de la répétition pendant plusieurs années des opérations qui la caractérisent.

40

La circonstance que l'activité en cause puisse être exercée parallèlement à une autre profession procurant à l'intéressé son moyen principal de subsistance n'exclut pas, par principe, la reconnaissance de son caractère professionnel.

50

Dans le domaine des activités artistiques, il en est ainsi, notamment lorsqu'un artiste consacre, sur une longue période, une partie importante de son temps à la création, lorsqu'il participe régulièrement à des expositions et voit sa notoriété consacrée par la communauté artistique.

60

Le conseil d'État a ainsi reconnu un caractère professionnel à l'activité d'un artiste-peintre-sculpteur qui s'était consacré de manière constante et pendant plus de cinq ans à la pratique de son art et qui avait participé régulièrement à des expositions publiques et à des salons de peinture et de sculpture pouvant lui permettre d'acquérir la notoriété nécessaire à la vente de ses œuvres. La haute assemblée a relevé également qu'il avait exposé dans plusieurs galeries commerciales, qu'il avait concouru pour différents prix et été distingué à de nombreuses reprises, qu'il avait utilisé les moyens de promotion auxquels un artiste désireux de vendre ses œuvres peut recourir (CE, arrêt du 17 avril 1992, n° 82308).

70

De même, il a été jugé que, nonobstant l'exercice à titre principal d'une activité salariée, un pilote automobile devait être regardé comme ayant exercé en cette qualité une profession libérale, dès lors que cette dernière lui avait permis d'obtenir pendant plusieurs années une notoriété concrétisée par plusieurs titres de champion de France de sa catégorie et qu'en outre, elle lui avait procuré des

recettes d'un montant appréciable (C.A.A. Nantes, arrêt du 9 octobre 1991, n° 89-1390).

80

S'agissant des propriétaires de chevaux de course éleveurs sans sol ou titulaires d'un « permis » d'entraîner, les indices permettant de présumer que l'activité est exercée à titre habituel et constant sont précisés au [BOI-BNC-SECT-60-10](#).

B. Exercice de l'activité dans un but lucratif

90

D'une manière générale, la persistance d'un niveau très bas de recettes ou une disproportion marquée entre recettes et dépenses est un indice du caractère non professionnel de l'activité.

100

Toutefois, la circonstance que l'intéressé ne tire pas de l'activité l'essentiel de ses ressources ne suffit pas pour qualifier celle-ci de non professionnelle. Il convient d'apprécier, au vu des circonstances de fait, si l'activité est exercée dans un but lucratif.

110

Le caractère lucratif de l'activité peut résulter de la perception effective de revenus d'un montant appréciable mais également de la mise en œuvre de moyens ou de méthodes analogues à ceux d'un professionnel et caractérisant la recherche effective d'une clientèle. La recherche d'un gain doit être un objectif poursuivi de manière évidente.

120

Dans le cas des artistes, la recherche d'un gain ou celle d'une clientèle doit être considérée comme établie lorsque l'intéressé utilise tous les moyens de promotion auxquels un artiste désireux de vendre ses œuvres recourt habituellement (expositions, concours, galeries d'art, presse, etc.).

130

Le Conseil d'État a ainsi jugé que le fait pour un artiste d'avoir participé pendant plusieurs années à des expositions en France et à l'étranger témoignait de l'existence d'une production artistique et de la recherche d'acheteurs. L'intéressé justifiait ainsi avoir exercé une activité d'artiste-sculpteur à titre professionnel, même si cette activité ne lui avait pas procuré l'essentiel de ses ressources (CE, arrêts du 20 janvier 1992, n° 76785 et du 17 avril 1992, n° 82308 ; cf. également CAA Paris, arrêt du 23 avril 1991, n° 89-1318).

140

Lorsque les conditions décrites précédemment ne sont pas remplies, l'activité ne peut être qualifiée de professionnelle. Elle entre alors dans la catégorie des « occupations, exploitations lucratives et sources de profit ne se rattachant pas à une autre catégorie de revenus ».

150

Le Conseil d'État a ainsi jugé qu'un contribuable qui, parallèlement à ses fonctions de professeur d'université, avait effectué des travaux de recherche ne pouvait être regardé comme ayant poursuivi à ce titre une activité professionnelle, dès lors que lesdits travaux ne lui avaient procuré aucun revenu, n'avaient donné lieu à aucune application industrielle et que l'intéressé ne justifiait pas avoir pris contact avec une clientèle ou recherché des débouchés pour ses travaux (CE, arrêt du 15 février 1989, n° 78992).

160

Il appartient bien entendu au contribuable de justifier qu'il exerce l'activité à titre professionnel (CE, arrêt du 23 mars 1988, n° 68879).

170

Remarque : Les déficits qui proviennent d'activités diverses, telle la gestion par l'intéressé de son patrimoine personnel ne peuvent en aucun cas être imputés sur le revenu global. On peut citer, à titre d'exemple, sans que cette liste soit exhaustive :

- les personnes qui réalisent des opérations de bourse à titre habituel (CE, 6 mai 1987, n° 47755) ;

- les personnes qui donnent un immeuble en sous-location nue (CE, arrêt du 21 octobre 1987, n° 51367) ;

- les héritiers ou légataires qui perçoivent les droits d'un auteur ou d'un inventeur.

II. Régime fiscal

180

Le régime fiscal des déficits provenant de l'exercice d'une activité libérale est conditionné par le caractère professionnel ou non de cette activité.

A. Déficit professionnel imputable sur le revenu global

190

Les déficits qui proviennent de l'exercice d'une profession libérale ou des charges et offices peuvent être imputés sur les bénéfices de même nature réalisés au cours de l'année d'imposition par les autres membres du foyer fiscal. A défaut, ils peuvent être imputés sur le revenu global dans les conditions de droit commun [BOI-IR-BASE-10-20-10](#).

200

Lorsque le déficit non commercial, cumulé le cas échéant avec d'autres déficits catégoriels, peut se révéler supérieur au total du revenu global, l'excédent ainsi constaté constitue alors un déficit global reportable, sous certaines conditions, sur les 6 années suivantes conformément aux dispositions du I

de l'article 156 du CGI.

B. Déficit non professionnel

210

Les déficits provenant d'activités non professionnelles ne sont déductibles ni d'un bénéfice professionnel, ni du revenu global. Ils peuvent seulement être imputés sur des bénéfices tirés d'activités semblables ou sur des revenus de même nature réalisés au cours de la même année ou des 6 années suivantes(CGI, art. 156, I, 2°). Il s'agit de ceux qui proviennent des occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus .

220

L'imputation et le report doivent être effectués de façon globale dans le cadre de toutes les activités non professionnelles. Peu importe à cet égard que ces activités soient exercées par le contribuable lui-même ou par les membres du foyer non imposés distinctement.

230

Conformément aux dispositions du 2° du I de l'article 156 du CGI, seuls les déficits qui proviennent d'une activité non commerciale exercée à titre professionnel peuvent être déduits des bénéfices non commerciaux réalisés au cours de la même année dans le cadre d'activités présentant également un caractère professionnel. Les pertes subies dans le cadre d'activités lucratives mentionnées à l'article 92 du CGI, mais qui ne sont pas professionnelles, ne peuvent donc pas être imputées sur un bénéfice professionnel. Les déficits supportés dans le cadre de telles occupations sont exclusivement déductibles des bénéfices retirés d'activités semblables durant la même année ou les six années suivantes (RM Jeambrun, Sénat 1er décembre 1988, p. 1357 n°1824).