

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IR-BASE-10-20-30-20120912

Date de publication : 12/09/2012

DGFIP

IR – Base d'imposition – Modalités d'imputation et de report des déficits

Positionnement du document dans le plan :

IR - Impôt sur le revenu

Base d'imposition

Titre 1 : Détermination du revenu brut global

Chapitre 2 : Prise en compte des déficits

Section 3 : Modalités d'imputation et de report des déficits

Sommaire :

I. Principes d'application

A. Généralités

B. Règles applicables

1. Ordre d'imputation des déficits ou de leur report

a. Déficit et charges du revenu global

b. Déficit et abattements spéciaux prévus en faveur des personnes âgées ou invalides ou pour les enfants majeurs rattachés

c. Déficit successifs

2. Caractère obligatoire des règles d'imputation des déficits ou de leur report

3. Cas particuliers : Compensation de déficits avec des plus-values taxables à un taux réduit

a. Bénéfices industriels et commerciaux : plus-values nettes à long terme

1° Compensation au niveau du revenu catégoriel (rappel)

2° Compensation au niveau du revenu global

b. Bénéfices agricoles : plus-values nettes à long terme

c. Bénéfices non commerciaux : plus-values à long terme

II. Contrôle des reports déficitaires

1

Le mécanisme de l'imputation et du report des déficits s'analyse comme suit :

Tout d'abord, lorsque les résultats nets, de source française ou étrangère, obtenus dans un ou plusieurs catégories de revenus font ressortir un déficit, celui-ci vient (sauf dérogation) s'imputer

sur le total des résultats positifs des autres catégories et avant, le cas échéant, déduction de la fraction de contribution sociale généralisée (CSG) sur les revenus du patrimoine déductible (cf. [BOI-IR-BASE-20-20](#)) et des charges du revenu global.

Lorsqu'un contribuable a subi une même année des déficits dont la déduction se trouve soumise à des restrictions comme les déficits agricoles, les déficits fonciers, etc. (cf. [BOI-IR-BASE-10-20-10](#)) et d'autres déficits (notamment déficits d'activités commerciales exercées à titre professionnel) et que l'imputation de ces deux sortes de déficits laisse un reliquat déficitaire, il est admis que la solution à retenir est la plus favorable à l'intéressé, c'est-à-dire que le déficit soumis à restriction est réputé s'être imputé le premier (RM, M. Crépeau, dép. JO, débats AN du 13 août 1977, p. 5118).

Ensuite, si, après compensation, il subsiste un reliquat déficitaire non imputé, ou « déficit global », ce dernier, par voie de report, vient en déduction du revenu global des années suivantes, jusqu'à la sixième inclusivement, sous réserve, bien entendu, des restrictions apportées à la déduction de certains déficits (déficits agricoles, déficits fonciers, etc.). cf. [BOI-IR-BASE-10-20-10](#).

I. Principes d'application

A. Généralités

10

En vertu des dispositions du [I de l'article 156 du code général des impôts \(CGI\)](#), le déficit constaté pour une année dans une catégorie de revenus est imputé directement, à due concurrence, sur le revenu global de la même année.

Si ce revenu global n'est pas suffisant pour que l'imputation puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est reporté successivement sur le revenu global des années suivantes, jusqu'à la sixième année inclusivement.

20

Exemple 1 (imputation) : Un contribuable a subi, au cours de l'année N un déficit de 10 000 € provenant de l'exercice d'une profession commerciale exercée à titre professionnel ; ses revenus d'autres sources s'élèvent à 50 000 €.

Le revenu global de l'année N sera ainsi égal à : $50\,000\text{ €} - 10\,000\text{ €} = 40\,000\text{ €}$.

Exemple 2 (imputation et report) : si, par contre, pour la même année N, le déficit provenant de l'exercice d'une profession non commerciale (activité libérale) s'élève à 100 000 € alors que le total des revenus d'autres catégories n'est que de 8 000 € :

- le contribuable ne sera pas imposable au titre de l'année N : $8\,000\text{ €} - 100\,000\text{ €} = -92\,000\text{ €}$;
- la partie non imputée du déficit, soit 92 000 €, sera reportée sur le revenu global de N + 1. Si ce dernier revenu est lui-même insuffisant pour en absorber l'intégralité, le reliquat sera imputé sur le revenu global de N + 2 et ainsi de suite, le cas échéant, sur les revenus des années N + 3, N + 4, N + 5 et N + 6 inclusivement.

En tout état de cause, aucune déduction ne pourra plus être opérée sur les revenus des années N + 7 et suivantes, le délai de six ans fixé par le [I de l'article 156 du CGI](#) étant alors expiré.

B. Règles applicables

1. Ordre d'imputation des déficits ou de leur report

a. Défisits et charges du revenu global

30

L'impôt sur le revenu atteint un revenu net, c'est-à-dire d'une manière générale le revenu résultant de l'addition algébrique des résultats positifs et négatifs, obtenus par le contribuable, au cours de l'année d'imposition, dans les différentes catégories de revenus.

Par suite, lorsqu'un contribuable est en droit de déduire à la fois des déficits visés au [I de l'article 156 du CGI](#) et des charges déductibles en vertu de l'article 156-II du CGI, il convient d'imputer :

- tout d'abord, les déficits ;
- ensuite, les charges.

40

Conformément aux dispositions du [I de l'article 156 du CGI](#), le report n'est prévu qu'en ce qui concerne les déficits. En conséquence, le montant des autres charges qui n'aurait pu être imputé, en totalité ou en partie, par suite de l'insuffisance des revenus professionnels ou du revenu global de l'année d'imposition ne pourra faire l'objet d'aucun report sur les revenus des années suivantes ([Conseil d'État, 7 / 8 / 9 SSR, du 26 avril 1976, 92743](#) et [Conseil d'État, 8 / 7 SSR, du 9 mars 1983, 32516](#)).

50

Exemple 1 : Soit un contribuable dont le total des revenus catégoriels s'élève à 20 000 €. Il a supporté, dans l'exercice d'une profession non commerciale (activité libérale) un déficit de 28 000 €.

Il peut reporter sur les revenus des années suivantes, jusqu'à la sixième, un déficit de 8 000 €.

Exemple 2 : Soit un contribuable, dont le total des revenus catégoriels s'élève à 5 000 €. Il a supporté des charges figurant au nombre de celles énumérées au [II de l'article 156 du CGI](#) pour un total de 6 000 €.

La base imposable de l'année en cause sera égale à zéro. Mais l'excédent de charges ne pourra pas être reporté sur les revenus des années suivantes.

Exemple 3 : Soit un contribuable dont les salaires nets s'élèvent à 8 200 €. Il a supporté :

- dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux (commerce de détail), un déficit imputable de 6 000 € ;
- des charges visées à l'article 156-II du CGI pour un total de 2 300 €.

De ce revenu net, soit : $8\,200\text{ €} - 6\,000\text{ €} = 2\,200\text{ €}$, le contribuable peut retrancher à due concurrence les charges déductibles du revenu global. Mais la fraction des charges ($2\,200\text{ €} - 2\,300\text{ €} = -1\,000\text{ €}$) dont l'imputation ne peut être effectuée, n'est pas reportable sur les revenus des années suivantes.

b. Défisits et abattements spéciaux prévus en faveur des personnes âgées ou invalides ou pour les enfants majeurs rattachés

60

Les [§ 30 et 40](#), en ce qui concerne les charges du revenu global, s'appliquent mutatis mutandis aux abattements spéciaux.

c. Défisits successifs

70

Lorsque, à l'intérieur du délai de six ans précédant l'année de l'imposition, le contribuable a subi plusieurs déficits qui n'ont pu, jusque-là, être intégralement imputés, le report de ces déficits sur le revenu global de l'année d'imposition doit être effectué en commençant par le déficit (ou le reliquat de déficit) le plus ancien.

2. Caractère obligatoire des règles d'imputation des déficits ou de leur report

80

L'imputation directe des déficits catégoriels sur le revenu global de la même année et, s'il y a lieu, le report de l'excédent de ces déficits sur le revenu global des cinq [six, selon la législation en vigueur actuellement] années suivantes doivent être effectués conformément aux dispositions du I de l'article 156 du CGI. Les règles prévues à cet égard ne peuvent faire l'objet d'aucun aménagement au gré du contribuable (Conseil d'État, 7 / 8 SSR, du 14 mars 1984, 46769).

Ainsi, lorsque au cours d'une année donnée, les résultats obtenus par le contribuable sont les uns bénéficiaires, les autres déficitaires, les déficits doivent obligatoirement être imputés, à due concurrence, sur les revenus positifs de la même année. Si, cette compensation effectuée, il subsiste une fraction de déficit non imputée, seul ce reliquat peut faire l'objet d'un report sur le revenu global de l'année ou des années suivantes (cf. en ce sens Conseil d'État, 7 / 8 SSR, du 19 mai 1972, 81621).

3. Cas particuliers : Compensation de déficits avec des plus-values taxables à un taux réduit

90

Il est possible, dans certains cas, de compenser un déficit d'exploitation, ou même un déficit reportable, avec des plus-values normalement taxables séparément à un taux réduit.

Cette compensation, qui, contrairement au principe déjà exposé (cf. § 80) présente un caractère facultatif, n'obéit pas aux règles fixées par le I de l'article 156 du CGI. Elle résulte en fait de mesures de tempérament qui ont étendu la portée de dispositions dont l'objet concernait seulement, à l'origine, la détermination de certains revenus catégoriels.

Cette faculté peut s'exercer dans les cas présentés aux § 100 à 130.

a. Bénéfices industriels et commerciaux : plus-values nettes à long terme

1° Compensation au niveau du revenu catégoriel (rappel)

100

En vertu de l'article 39 quinquies du CGI, le montant net des plus-values à long terme normalement taxables au taux unique de 16 % peut être utilisé à compenser le déficit d'exploitation de l'exercice. Cette compensation s'opère euro pour euro. Elle est facultative et peut ne porter que sur une partie du déficit d'exploitation.

2° Compensation au niveau du revenu global

110

Il est admis que la plus-value nette à long terme d'un exercice puisse être également imputée euro pour euro sur un déficit (ou une fraction de déficit) restant à reporter au titre d'années antérieures et qui subsisterait après compensation éventuelle avec les revenus de l'année au cours de laquelle la plus-value nette à long terme a été réalisée.

Les déficits qui ont fait l'objet d'une telle compensation ne peuvent plus être reportés.

b. Bénéfices agricoles : plus-values nettes à long terme

120

Le régime prévu en faveur des entreprises industrielles et commerciales (cf. § 100 et 110) est également applicable mutatis mutandis aux plus-values nettes à long terme réalisées par les exploitants agricoles soumis au régime normal ou simplifié de bénéfice réel et taxables au taux unique de 16 %.

c. Bénéfices non commerciaux : plus-values à long terme

130

Les plus-values et moins-values à long terme réalisées ou subies pendant une même année font, en principe, l'objet d'une compensation générale.

Si cette compensation fait apparaître une plus-value nette taxable au taux unique de 16 %, cette dernière peut être affectée à la compensation des moins-values nettes subies au cours des dix années précédentes qui n'ont pas encore été imputées ou, le cas échéant, du déficit de l'année ou des déficits reportables des années antérieures (cf. [BOI-BNC-BASE-30-10](#)).

II. Contrôle des reports déficitaires

140

L'administration est fondée à exercer son pouvoir général de contrôle pour vérifier la réalité et l'importance des déficits imputés ou reportés par le contribuable sur son revenu global, et le cas échéant, en rectifier le montant.

Elle est notamment en droit de remettre en cause des déficits même afférents à des années prescrites dès lors que ceux-ci par le jeu du report déficitaire, ont influencé les revenus d'une année non atteinte elle-même par la prescription (cf. [Conseil d'État, 8 / 7 SSR, du 8 juin 1983, 27748](#)).

150

Mais les rectifications éventuellement opérées dans cette dernière situation peuvent seulement aboutir à une réduction ou à l'annulation des déficits en cause; aucune imposition supplémentaire ne saurait, bien entendu, être établie, au titre des années couvertes par la prescription (cf. [Conseil d'État, 7 / 9 SSR, du 20 novembre 1968, 71753](#)).