RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IR-BASE-10-20-10-20160304
Date de publication : 04/03/2016
Date de fin de publication : 20/12/2019

IR - Base d'imposition - Nature des déficits déductibles du revenu global

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 1 : Nature des déficits déductibles du revenu global

Sommaire :

I. Déficits déductibles du revenu global
A. Détermination du déficit déductible suivant les règles propres à la catégorie de revenus concernée
1. Déficit fiscal
2. Justification de l'existence et du montant du déficit
B. Non-déductibilité des déficits provenant d'opérations dont les résultats ne sont pas retenus pour l'assiette de l'impôt
II. Restrictions au droit de déduire les déficits
A. Déficits provenant d'exploitations agricoles subis par des contribuables qui disposent par ailleurs de revenus nets supérieurs au seuil prévu au 1° du I de l'article 156 du CGI
B. Déficits provenant des activités industrielles et commerciales exercées à titre non professionnel
C. Déficits provenant d'activités non commerciales au sens de l'article 92 du CGI, autres que ceux provenant d'une profession libérale ou des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants
D. Déficits fonciers
E. Cas particuliers tenant à la nature ou au mode d'évaluation du revenu
1. Moins-values provenant de cessions de biens immobiliers ou de biens meubles
2. Moins-values provenant de cessions de valeurs mobilières ou droits sociaux (CGI, art. 150-0 A)
3. Pertes résultant d'opérations réalisées sur les instruments financiers à terme (CGI, art. 150 ter)
4. Pertes résultant des cessions définies à l'article 124 B du CGI
5. Déficits subis par certains contribuables dont le revenu global est déterminé forfaitairement

1

Le I de l'article 156 du code général des impôts (CGI) pose en principe que les déficits sont déductibles dès lors qu'ils ont été constatés dans une catégorie de revenus.

Ce principe comporte toutefois un certain nombre de restrictions résultant soit du texte légal lui-même, soit de règles particulières de fixation du revenu imposable.

I. Déficits déductibles du revenu global

10

Le I de l'article 156 du CGI subordonne l'imputation ou le report des déficits à la condition qu'ils aient été constatés dans l'une des catégories de revenus retenues pour l'assiette de l'impôt.

Il en résulte les conséquences suivantes.

A. Détermination du déficit déductible suivant les règles propres à la catégorie de revenus concernée

20

Ces règles sont étudiées en détail dans les différentes séries traitant des revenus catégoriels auxquelles il conviendra de se référer. Deux remarques sont ajoutées.

1. Déficit fiscal

30

Le déficit déductible est un déficit fiscal.

Aucun déficit ne peut, en principe, être constaté dans une catégorie de revenus évalués forfaitairement.

C'est ainsi qu'un contribuable dont les bénéfices commerciaux sont imposables selon le régime des micro-entreprises BIC (bénéfices industriels et commerciaux) ne peut prétendre faire constater un déficit susceptible d'être imputé sur son revenu global (CE, arrêt du 14 octobre 1966, n° 66190 et CE, arrêt du 27 février 1974, n° 90438).

2. Justification de l'existence et du montant du déficit

40

Le déficit subi dans une catégorie de revenus n'est imputable et, le cas échéant, reportable sur le revenu global des années suivantes que s'il a été effectivement constaté dans la déclaration de revenus afférente à l'année au cours de laquelle il a été subi (CE, arrêt du 23 juillet 1976, n° 98669).

50

Il appartient au contribuable d'établir l'existence et le montant du déficit qu'il entend déduire de son revenu global (CE, arrêt du 11 juin 1975, n° 89915).

Ainsi, un contribuable ne peut déduire de son revenu imposable les déficits qu'il prétend avoir subis dans des entreprises commerciales exploitées à l'étranger dès lors qu'il ne justifie ni l'origine, ni le montant, ni l'existence même des déficits allégués (CE, arrêt du 20 juillet 1971, n° 81067).

De même, il ne peut déduire de son revenu global le déficit qu'il prétend avoir subi au cours d'une année antérieure dans son exploitation, dès lors qu'il n'en établit pas l'existence : il résultait au contraire de l'instruction que l'intéressé avait été imposé d'office pour l'année en cause et n'avait pas présenté de réclamation contre cette imposition (CE, arrêt du 26 janvier 1972, n° 81432).

Enfin, il doit justifier l'existence des déficits catégoriels allégués, même s'ils se rapportent à des exercices antérieurs qui sont prescrits (CE, arrêt du 25 juillet 1980, n° 17677).

B. Non-déductibilité des déficits provenant d'opérations dont les résultats ne sont pas retenus pour l'assiette de l'impôt

60

Les déficits afférents à des opérations ou activités qui n'entrent pas dans le champ d'application de l'impôt ne peuvent être pris en considération pour la détermination du revenu imposable.

Un commanditaire d'une société en commandite simple, condamné à acquitter solidairement, avec l'ex-associé gérant, le passif social pour s'être immiscé dans la gestion de l'entreprise, ne peut déduire de ses revenus le versement en cause : celui-ci ne représente pas, en effet, un déficit d'exploitation commerciale mais constitue une perte en capital (CE, arrêt du 9 février 1972, n° 81511).

De même, les dépenses relatives à des travaux d'aménagement effectués par le vendeur postérieurement à la cession d'un terrain ne peuvent être prises en compte pour dégager un déficit catégoriel déductible du revenu global, dès lors qu'elles ne sont pas liées nécessairement ou contractuellement à la réalisation de la plus-value et ne se rattachent à aucune autre catégorie de revenus imposables (CE, arrêt du 6 février 1981, n° 17921).

Enfin, une somme versée par un contribuable aux créanciers de son entreprise en règlement judiciaire ne peut être regardée ni comme un déficit ni comme une charge d'exploitation déductible des bénéfices industriels et commerciaux, dès lors que l'intéressé ne justifie d'aucune diminution de l'actif net consécutive à la liquidation de l'entreprise. Dans ces conditions, cette somme s'analyse en un prélèvement sur le patrimoine personnel du contribuable qu'aucune disposition ne permet de déduire des bases de l'impôt sur le revenu dû par l'intéressé (CE, arrêt du 16 février 1977, n° 00497).

II. Restrictions au droit de déduire les déficits

70

La règle selon laquelle le revenu global est obtenu par la totalisation des revenus nets des différentes catégories comporte un certain nombre de restrictions.

80

Certaines restrictions résultent du I de l'article 156 du CGI. Elles concernent :

- les exploitants agricoles dont les revenus nets d'autres sources excèdent le seuil prévu au 1° du I de l'article 156 du CGI ;

- les contribuables ayant subi des déficits provenant des activités industrielles et commerciales exercées à titre non professionnel ;

- les contribuables ayant subi au sein du foyer fiscal des déficits provenant de location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés lorsque l'activité n'est pas exercée à titre professionnel au sens du IV de l'article 155 du CGI ;

- les contribuables ayant subi des déficits résultant d'activités non commerciales au sens de l'article 92 du CGI, autres que ceux provenant d'une profession libérale ou des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants ;

- les contribuables ayant subi des déficits fonciers (cf. toutefois II-D § 130 et 140) ;

- des déficits constatés dans la catégorie des revenus des capitaux mobiliers.

90

D'autres restrictions sont la conséquence de règles particulières tenant à la nature du revenu ou au mode d'évaluation de la base d'imposition.

A. Déficits provenant d'exploitations agricoles subis par des contribuables qui disposent par ailleurs de revenus nets supérieurs au seuil prévu au 1° du I de l'article 156 du CGI

100

En vertu du 1° du I de l'article 156 du CGI , les déficits provenant d'exploitations agricoles ne peuvent pas donner lieu à imputation sur le revenu global, lorsque le total des revenus nets d'autres sources dont dispose le contribuable excède le seuil prévu, soit, pour les revenus de l'année 2015 : 107 610 € (BOI-BA-BASE-40).

B. Déficits provenant des activités industrielles et commerciales exercées à titre non professionnel

110

N'est pas autorisée, sauf exceptions limitativement énumérées, 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, c'est-à-dire lorsqu'elles ne comportent pas la participation personnelle, directe et continue de l'un des membres du foyer fiscal à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité.

Ces déficits s'imputent sur les seuls bénéfices d'activités de même nature exercées dans les mêmes conditions et réalisés au cours de la même année ou des six années suivantes (BOI-BIC-DEF).

C. Déficits provenant d'activités non commerciales au sens de l'article 92 du CGI, autres que ceux provenant d'une profession libérale ou des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants

120

Les déficits provenant d'activités non commerciales au sens de l'article 92 du CGI, autres que ceux qui proviennent de l'exercice d'une profession libérale ou des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants, ne peuvent donner lieu à imputation sur le revenu global. Ils sont seulement imputables sur les bénéfices tirés d'activités semblables durant la même année ou les six années suivantes (CGI, art. 156, I-2°).

D. Déficits fonciers

130

Aux termes du 3° du I de l'article 156 du CGI , les déficits fonciers résultant de dépenses déductibles, autres que les intérêts d'emprunts, peuvent s'imputer sur le revenu global de la même année dans la limite annuelle de 10 700 €.

Cette limite est portée à 15 300 € lorsqu'un déficit est constaté sur un logement pour lequel a été pratiquée la déduction au titre de l'amortissement dit « Périssol », prévue au f du 1° du I de l'article 31 du CGI (BOI-RFPI-SPEC-20-10-10).

La fraction de déficit qui excède cette limite de 10 700 € ou, le cas échéant de 15 300 €, ou qui résulte d'intérêts d'emprunts s'impute exclusivement sur les revenus fonciers des dix années suivantes.

Pour plus de précisions sur les règles d'imputation des déficits fonciers sur le revenu global, il convient de se reporter au BOI-RFPI-BASE-30-20-10.

140

En dehors de ce régime, qui constitue le droit commun en matière de revenus fonciers, l'imputation sur le revenu global est par ailleurs admise, sans limitation de montant, en ce qui concerne les déficits fonciers provenant :

- des charges foncières afférentes aux immeubles classés monuments historiques ou assimilés et productifs de revenus. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au BOI-RFPI-SPEC-30 ;

- de dépenses, autres que les intérêts d'emprunt, réalisées en vue de la restauration d'un immeuble bâti situé en secteur sauvegardé ou assimilé (dispositif dit « Ancien Malraux »). Pour plus de précisions, il convient de se reporter au BOI-RFPI-SPEC-40.

(150 à 160)

E. Cas particuliers tenant à la nature ou au mode d'évaluation du revenu

170

Il s'agit notamment des pertes ou des déficits :

- provenant de cessions de biens immobiliers ou de biens meubles ;

- provenant de cessions de valeurs mobilières et droits sociaux entrant dans le champ d'application de l'article 150-0 A du CGI ;

- résultant d'opérations mentionnées à l'article 150 ter du CGI ;

- résultant de la cession de titres de créances négociables visés au 1° bis du III bis de l'article 125 A du CGI ;

- subis par certains contribuables dont le revenu est évalué forfaitairement.

1. Moins-values provenant de cessions de biens immobiliers ou de biens meubles

180

Le régime d'imposition des plus-values résultant de la cession de biens immobiliers ou de biens meubles est examiné respectivement au BOI-RFPI-PVI et au BOI-RPPM-PVBMC-10.

Les moins-values résultant de la cession de tels biens ne sont pas imputables sur les plus-values de même nature, sous réserve d'exceptions. En toute hypothèse, ces moins-values ne sont pas imputables sur les autres revenus du contribuable pour la détermination du revenu global.

2. Moins-values provenant de cessions de valeurs mobilières ou droits sociaux (CGI, art. 150-0 A)

184

Les moins-values subies au cours d'une année sont imputables exclusivement sur les plus-values de même nature réalisées au cours de la même année ou des dix années suivantes. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au BOI-RPPM-PVBMI-20-10-40.

3. Pertes résultant d'opérations réalisées sur les instruments financiers à terme (CGI, art. 150 ter)

186

Les pertes subies sur les opérations réalisées à titre occasionnel sur les instruments financiers à terme sont exclusivement imputables sur des plus-values de même nature dans les conditions prévues au 11 de l'article 150-0 D du CGI. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au BOI-RPPM-PVBMI-70-20.

4. Pertes résultant des cessions définies à l'article 124 B du CGI

190

En application du second alinéa de l'article 124 C du CGI, les pertes résultant des cessions définies à l'article 124 B du CGI subies par des personnes physiques lors des cessions de titres de créances négociables ou non négociables sont exclusivement imputables sur les produits et les gains retirés de cessions de titres ou de contrats dont les produits sont soumis au même régime d'imposition au cours de la même année et des six années suivantes.

5. Déficits subis par certains contribuables dont le revenu global est déterminé forfaitairement

200

L'application des dispositions de l'article 168 du CGI (taxation sur éléments du train de vie) a pour effet de substituer une base forfaitaire d'imposition aux revenus ou aux déficits déclarés par le contribuable.

Les déficits déclarés au cours d'années antérieures à la période d'application de l'article 168 du CGI ne peuvent être déduits de la base forfaitaire de taxation. Ils peuvent, toutefois, venir en déduction des revenus imposables des années postérieures à cette période, dans les conditions prévues au I de l'article 156 du CGI.

210

En revanche, les déficits éventuellement subis durant les années d'application de l'article 168 du CGI ne peuvent être retenus pour la détermination de la base de l'impôt tant au titre desdites années qu'en report au titre d'années postérieures (CE, arrêt du 15 octobre 1980, n° 16603 et *CE, arrêt du 17 mai 1982, n° 27229).*

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au BOI-CF-IOR-60-20.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 06/07/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/6452-PGP.html/identifiant=BOI-IR-BASE-10-20-10-20160304