

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

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

Date de publication : 12/09/2012

IR – Base d'imposition – Personnes bénéficiaires du droit à déduction d'un déficit

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 2 : Personnes bénéficiaires du droit à déduction

Sommaire :

I. Principe

A. Revenus professionnels

1. Exploitant

2. Héritiers de l'exploitant

B. Déficits au titre des revenus mobiliers

C. Revenus fonciers

II. Situation des associés ou membres de sociétés

A. Sociétés soumises au régime fiscal des sociétés de personnes

1. Rachats de parts

2. Entreprise individuelle faisant suite à une société de personnes

3. Société de capitaux dont la situation juridique est irrégulière

B. Sociétés qui relèvent de l'impôt sur les sociétés

III. Incidences de la règle d'imposition par foyer

A. Déficits subis par un enfant devenant personnellement imposable

B. Décès de l'un des époux ou partenaire

C. Sort des déficits en cas d'option pour l'imposition distincte des époux ou des partenaires liés par un pacte civil de solidarité (PACS)

1. Déficits constatés au cours de l'année

2. Déficits antérieurs

D. Sort des déficits en cas de séparation, de divorce ou de dissolution d'un PACS

1. Déficits constatés au cours de l'année

2. Déficits globaux antérieurs

3. Déficits catégoriels antérieurs

1

En règle générale, un contribuable ne peut déduire un déficit que s'il l'a personnellement subi.

Ce principe doit toutefois être combiné avec la règle d'imposition par foyer fiscal.

I. Principe

A. Revenus professionnels

1. Exploitant

10

Conformément à la jurisprudence du Conseil d'État (cf. notamment arrêt du 12 juillet 1937, n° 52528), le droit au report déficitaire est normalement subordonné à l'identité d'exploitant.

C'est ainsi que les déficits subis par un contribuable dans l'exploitation de son entreprise ne peuvent pas, en cas de cession de fonds, être reportés sur les bénéfices ultérieurs réalisés par le cessionnaire.

La circonstance que l'activité à laquelle se rapporte le déficit ait cessé ne met pas obstacle à la déduction de ce dernier.

Ainsi, une dette d'origine commerciale conserve ce caractère même après la cessation de l'activité qui lui a donné naissance ou après changement d'activité et, par suite, elle est susceptible de faire apparaître un déficit commercial l'année où le contribuable est amené à l'acquitter dans la mesure où elle est devenue certaine à cette date (Conseil d'État, 8 / 9 SSR, du 26 juin 1974, 84866 et 85103 et Conseil d'État, 9 / 7 SSR, du 19 octobre 1977, 98928).

2. Héritiers de l'exploitant

20

Ne sont pas admis à reporter sur les revenus imposables le déficit précédemment subi par le contribuable décédé :

- *les héritiers qui gèrent en indivision le fonds de commerce précédemment exploité par leur auteur (CE, arrêt du 5 juin 1937 n° 54961) ;*

- *le fils du défunt qui continue l'exploitation du fonds ayant appartenu à son père (CE, arrêt du 12 juillet 1937, n° 52528).*

De même, les héritiers d'un contribuable décédé qui gèrent en indivision l'entreprise précédemment exploitée par leur auteur, ne peuvent demander que le déficit subi par eux, postérieurement à la date du décès, soit déduit des profits réalisés par le défunt (CE, arrêt du 21 avril 1947, n° 78520).

B. Défisits au titre des revenus mobiliers

30

Les déficits au titre des revenus mobiliers peuvent dans certains cas exceptionnels être imputés sur le revenu global d'un contribuable.

Ainsi, l'administrateur d'une société anonyme, condamné à payer une partie du passif social après faillite de cette société, est en droit, bien qu'après cette date il ne soit plus administrateur, de constater du fait de ce paiement un déficit de la catégorie des revenus de capitaux mobiliers et d'imputer ce déficit sur son revenu global (Conseil d'État, 9 / 7 / 8 SSR, du 29 avril 1977, n° 00808).

C. Revenus fonciers

40

L'exploitant s'entend en principe du propriétaire de l'immeuble, c'est-à-dire de la personne qui est taxable au titre des revenus fonciers.

II. Situation des associés ou membres de sociétés

50

Deux cas sont à envisager selon que les bénéfices réalisés par les sociétés sont taxables à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés.

A. Sociétés soumises au régime fiscal des sociétés de personnes

60

Il est rappelé que, conformément aux dispositions des [article 8 du CGI](#) et [article 8 ter du CGI](#), les associés ou membres des sociétés de personnes et assimilées n'ayant pas opté pour le régime des sociétés de capitaux sont personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour la part leur revenant dans les bénéfices sociaux.

Corrélativement, les associés ou membres de telles sociétés peuvent imputer sur leur revenu global (et le cas échéant, reporter) la fraction des déficits sociaux leur incombant dans les résultats desdites sociétés.

1. Rachats de parts

70

Le déficit afférent à des parts possédées par d'autres associés, même si celles-ci ont fait ultérieurement l'objet d'un rachat par l'un d'eux, ne saurait venir en déduction du revenu imposable de ce dernier. En effet, la fraction du déficit social susceptible d'être imputée sur le revenu global de chaque associé doit être nécessairement déterminée sur la base des droits détenus par l'intéressé à l'époque où le déficit a été subi (Conseil d'État, 9 / 7 / 8 SSR, du 23 avril 1971, 77799).

2. Entreprise individuelle faisant suite à une société de personnes

80

Dans ce cas, les associés qui se retirent, comme l'associé qui continue seul l'exploitation, sont en droit d'imputer (et le cas échéant, de reporter) sur leur revenu global la quote-part de déficit leur incombant dans les résultats sociaux, suivant les conditions de droit commun.

3. Société de capitaux dont la situation juridique est irrégulière

90

À défaut d'immatriculation au registre du commerce, une société commerciale (SARL) n'est pas dotée de la personnalité morale. Elle revêt par suite le caractère d'une société de fait.

Faute d'avoir été informée de cette situation, l'administration est en droit d'opposer à la société son caractère apparent de SARL.

Mais elle ne peut refuser à un associé, en ce qui le concerne personnellement, de se prévaloir de la situation réelle, c'est-à-dire de sa qualité d'associé d'une société de fait fondé à imputer sur son revenu global, dans les mêmes conditions qu'un membre d'une société de personnes, une somme égale à la fraction correspondant à ses droits dans la société du déficit subi par celle-ci ([Conseil d'État, 8 / 9 SSR, du 18 juin 1980, 15186](#)).

B. Sociétés qui relèvent de l'impôt sur les sociétés

100

L'imputation et le report des déficits subis par ces sociétés s'effectuent dans le cadre et selon les règles de l'impôt sur les sociétés. Les membres de ces sociétés ne peuvent donc, en aucun cas, déduire une quote-part des déficits sociaux ([Conseil d'État, 7 / 8 SSR, du 15 mars 1972, 82033](#) et [Conseil d'État, 7 / 9 SSR, du 27 février 1974, 88191](#)).

De même, l'associé en participation qui n'est pas indéfiniment responsable ne peut pas déduire de son revenu global la fraction du déficit correspondant à ses droits dans l'association en participation dont il est membre, dès lors qu'à hauteur desdits droits, l'association est passible de l'impôt sur les sociétés ([Conseil d'État, 7 / 8 SSR, du 21 mars 1983, 30111](#)).

III. Incidences de la règle d'imposition par foyer

110

Compte tenu de la règle de l'imposition par foyer, l'imputation des déficits encore reportables appelle des précisions complémentaires :

- en ce qui concerne la situation des enfants ayant subi un déficit à l'époque où ils n'étaient pas encore imposables personnellement ;
- en cas de mariage, de décès de l'un des conjoints, de divorce ou de séparation.

A. Déficit subis par un enfant devenant personnellement imposable

120

Les déficits provenant de biens propres à l'enfant peuvent, dès lors qu'ils n'ont pas été imputés au moment où celui-ci devient personnellement imposable, être pris en compte pour l'établissement de l'impôt dû par cet enfant. Corrélativement, les parents ne peuvent faire état de ces mêmes déficits pour l'établissement de leur imposition.

B. Décès de l'un des époux ou partenaire

130

En cas de décès de l'un des époux ou de l'un des partenaires du PACS, le conjoint ou le partenaire survivant est personnellement imposable pour la période postérieure au décès.

Ainsi, en cas de décès de l'un des conjoints, l'époux survivant peut déduire les déficits reportables provenant soit de la gestion de ses biens propres, soit de son entreprise ou de son activité personnelle et la moitié des déficits afférents aux biens qui dépendaient de la communauté conjugale (en ce sens, RM, M. André Fosset, JO, déb. Sénat du 3 mai 1984, p. 711).

C. Sort des déficits en cas d'option pour l'imposition distincte des époux ou des partenaires liés par un pacte civil de solidarité (PACS)

1. Déficit constatés au cours de l'année

140

Chaque époux ou chaque partenaire peut déduire de son revenu imposable les déficits provenant de la gestion de ses biens propres, ou de son activité professionnelle, et la moitié des déficits afférents aux revenus communs, sauf justification d'une répartition différente.

2. Déficit antérieurs

150

Les déficits globaux ou les déficits catégoriels (par exemple, les déficits excédant la limite d'imputation, déficits tirés d'une activité exercée à titre non professionnel, etc.), constatés au titre des années antérieures au mariage ou au PACS, et dont une fraction est reportable, sont imputables sur le revenu global à hauteur de cette fraction par le membre du couple qui les a constatés.

D. Sort des déficits en cas de séparation, de divorce ou de dissolution d'un PACS

1. Déficit constatés au cours de l'année

160

Chaque époux ou chaque partenaire peut déduire de son revenu imposable les déficits provenant de la gestion de ses biens propres, ou de son activité professionnelle, et la moitié des déficits afférents aux revenus communs, sauf justification d'une répartition différente.

En pratique, les cas de constatation d'un déficit foncier dans le cadre d'une indivision seront les principales hypothèses de répartition d'un déficit imputable entre les deux membres du couple.

2. Défisits globaux antérieurs

170

Les déficits globaux, constatés au titre des années antérieures au divorce, à la séparation ou à la dissolution du PACS, et dont une fraction est reportable, sont répartis par moitié entre les deux époux ou partenaires.

3. Défisits catégoriels antérieurs

180

Les déficits catégoriels, constatés au titre des années antérieures au divorce, à la séparation ou à la dissolution du PACS, et dont une fraction est reportable (par exemple : les déficits excédant la limite d'imputation, déficits tirés d'une activité exercée à titre non professionnel, etc.) sont répartis, sous réserve du § 190, par moitié entre les deux époux ou partenaires, sauf à justifier d'une quote-part différente.

190

Toutefois, lorsqu'un déficit catégoriel reportable a été exclusivement constaté par l'un des époux ou partenaires au titre de la gestion de ses biens propres, de son entreprise ou de son activité personnelle, ce déficit est reportable en totalité par cet époux ou partenaire.

200

Exemple : M. et Mme Martin se sont séparés en N et sont soumis à des impositions séparées au titre de l'année entière. En N-1, ils ont constaté un déficit foncier reportable en N à hauteur de 5 000 € issu de la gestion d'un immeuble commun et un déficit agricole reportable en N, à hauteur de 4 000 €, issu de l'activité exercée par M. Martin.

Pour l'établissement de leurs impositions en N, Mme Martin peut faire état de la moitié du déficit foncier, soit 2 500 €, tandis que M. Martin peut faire état de l'autre moitié de ce déficit foncier (2 500 €) et de l'intégralité du déficit agricole (4 000 €).