

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

Identifiant juridique : 5B22-01/09/1999

Date de publication : 01/09/1999

CHAPITRE 2 DÉFICITS

Sommaire :

CHAPITRE 2
DÉFICITS
GÉNÉRALITÉS
TEXTES
CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS

CHAPITRE 2

DÉFICITS

GÉNÉRALITÉS

Le caractère global et progressif de l'impôt sur le revenu conduit à faire masse de tous les résultats obtenus par le contribuable, au cours d'une même année, que ces résultats soient positifs ou négatifs.

L'article [156-I](#) du CGI fixe à cet égard des règles qui, hormis certaines exceptions (cf. DB 5 B 221, n°s [10 et suivants](#)), sont les suivantes :

- le déficit constaté pour une année dans une catégorie de revenus est, sauf dérogation, imputé sur le revenu global de la même année ;
- si ce revenu n'est pas suffisant pour que l'imputation puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est, en principe, reporté, successivement, sur le revenu global des

années suivantes, jusqu'à la cinquième année inclusivement.

Nota. - Ces deux opérations seront respectivement désignées dans la suite de l'exposé, par les termes :

- imputation des déficits, d'une part ;
- report déficitaire, d'autre part.

Par ailleurs, la somme algébrique des revenus catégoriels obtenus au titre d'une année donnée sera plus spécialement appelée « déficit global » lorsqu'elle sera négative.

Le présent chapitre comporte trois parties :

- nature des déficits déductibles du revenu global (cf. DB 5 B 221) ;
- personnes bénéficiaires du droit à déduction (cf. DB 5 B 222) ;
- modalités d'imputation et de report des déficits (cf. DB 5 B 223).

TEXTES

CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS

(Législation applicable au 31 mars 1999)

REVENU GLOBAL

Revenu imposable

Art. 156.-

L'impôt sur le revenu est établi d'après le montant total du revenu net annuel dont dispose chaque foyer fiscal. Ce revenu net est déterminé eu égard aux propriétés et aux capitaux que possèdent les membres du foyer fiscal désignés aux 1 et 3 de l'article 6, aux professions qu'ils exercent, aux traitements, salaires, pensions et rentes viagères dont ils jouissent ainsi qu'aux bénéfices de toutes opérations lucratives auxquelles ils se livrent, sous déduction :

I. du déficit constaté pour une année dans une catégorie de revenus ; si le 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 cinquième année inclusivement.

Toutefois, n'est pas autorisée l'imputation :

1 ° des déficits provenant d'exploitations agricoles lorsque le total des revenus nets d'autres sources excède 200.000 F ; ces déficits peuvent cependant être admis en déduction des bénéfiques de même nature des années suivantes jusqu'à la cinquième inclusivement. [Le seuil de 200.000 F est applicable à compter de l'imposition des revenus de 1995. Il était de 150.000 F pour l'imposition des revenus de 1994] ;

1° bis des déficits provenant, directement ou indirectement, des activités relevant des bénéfiques industriels ou commerciaux lorsque ces activités ne comportent pas la participation personnelle, continue et directe de l'un des membres du foyer fiscal à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité. Il en est ainsi, notamment, lorsque la gestion de l'activité est confiée en droit ou en fait à une personne qui n'est pas un membre du foyer fiscal par l'effet d'un mandat, d'un contrat de travail ou de toute autre convention. Les déficits non déductibles pour ces motifs peuvent cependant être imputés sur les bénéfiques tirés d'activités de même nature exercées dans les mêmes conditions, durant la même année ou les cinq années suivantes. Ces modalités d'imputation sont applicables aux déficits réalisés par des personnes autres que les loueurs professionnels au sens du sixième alinéa de l'article 151 septies, louant directement ou indirectement des locaux d'habitation neublés ou destinés à être meublés.

Toutefois, lorsque l'un des membres du foyer fiscal fait l'objet d'une procédure de liquidation judiciaire prévue par la loi n° 85-98 modifiée du 25 janvier 1985 relative au redressement et à la liquidation judiciaires des entreprises à raison de l'activité génératrice des déficits mentionnés au premier alinéa, les dispositions du premier alinéa du I sont applicables au montant de ces déficits restant à reporter à la date d'ouverture de la procédure, à la condition que les éléments d'actif affectés à cette activité cessent définitivement d'appartenir, directement ou indirectement, à l'un des membres du foyer fiscal.

Les dispositions du premier alinéa s'appliquent pour la détermination du revenu imposable au titre des années 1996 et suivantes aux déficits réalisés par les membres des copropriétés mentionnées à l'article 8 quinquies ainsi que par les personnes mentionnées à la dernière phrase du premier alinéa. Dans les autres cas, elles sont applicables au déficit ou à la fraction du déficit provenant d'activités créées, reprises, étendues ou adjointes à compter du 1er janvier 1996. Cette fraction est déterminée au moyen d'une comptabilité séparée retraçant les opérations propres à ces extensions ou adjonctions et qui donne lieu à la production des documents prévus à l'article 53 A ; à défaut, les modalités d'imputation prévues au premier alinéa s'appliquent à l'ensemble du déficit des activités.

Les dispositions du premier alinéa s'appliquent également à la fraction du déficit des activités créées ou reprises avant le 1er janvier 1996 provenant des investissements réalisés à compter de cette date. Cette fraction est déterminée selon le rapport existant entre la somme des valeurs nettes comptables de ces investissements et la somme des valeurs nettes comptables de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé, y compris ces investissements. Les biens loués ou affectés à l'activité par l'effet de toute autre convention sont assimilés à des investissements pour l'application de ces dispositions.

Les dispositions du premier alinéa ne sont pas applicables au déficit ou à la fraction de déficit provenant de l'exploitation :

- d'immeubles ayant fait l'objet avant le 1er janvier 1996 d'une déclaration d'ouverture de chantier prévue à l'article R. 421-40 du code de l'urbanisme et acquis par le contribuable, directement ou indirectement, dans les cinq ans de cette déclaration, lorsque les biens ou droits ainsi acquis n'ont pas été détenus directement ou indirectement par une personne

physique ;

- de biens meubles corporels acquis à l'état neuf, non encore livrés au 1er janvier 1996 et ayant donné lieu avant cette date à une commande accompagnée du versement d'acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix ;

2° des déficits provenant d'activités non commerciales au sens de l'article 92, 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 ; ces déficits peuvent cependant être imputés sur les bénéficiaires tirés d'activités semblables durant la même année ou les cinq années suivantes *[Voir toutefois le I bis]* ;

3° des déficits fonciers, lesquels s'imputent exclusivement sur les revenus fonciers des dix années suivantes [Le délai de dix ans s'applique à compter de l'imposition des revenus de l'année 1996 et aux déficits encore reportables après le 31 décembre 1995] ; cette disposition n'est pas applicable aux propriétaires de monuments classés monuments historiques, inscrits à l'inventaire supplémentaire ou ayant fait l'objet d'un agrément ministériel, ni aux nus-propriétaires pour le déficit foncier qui résulte des travaux qu'ils payent en application des dispositions de l'article 605 du code civil, lorsque le démembrement de propriété d'un immeuble bâti résulte de succession ou de donation entre vifs, effectuée sans charge ni condition et consentie entre parents jusqu'au quatrième degré inclusivement *[Pour ce qui concerne les nus-propriétaires, dispositif applicable aux dépenses payées à compter du 1er janvier 1993]*.

Cette disposition n'est pas non plus applicable aux déficits provenant de dépenses autres que les intérêts d'emprunt effectués sur des locaux d'habitation par leurs propriétaires et à leur initiative, ou à celle d'une collectivité publique ou d'un organisme chargé par elle de l'opération et répondant à des conditions fixées par décret *[Voir l'article 41 DO de l'annexe III]*, en vue de la restauration complète d'un immeuble bâti en application des articles L. 313-1 à L. 313-3 du code de l'urbanisme et payées à compter de la date de publication du plan de sauvegarde et de mise en valeur. Il en est de même, lorsque les travaux de restauration ont été déclarés d'utilité publique en application de l'article L. 313-4-1 du code de l'urbanisme, des déficits provenant des mêmes dépenses effectuées sur un immeuble situé dans un secteur sauvegardé, dès sa création dans les conditions prévues à l'article L. 313-1 du même code, ou dans une zone de protection du patrimoine architectural, urbain et paysager créée en application de l'article 70 de la loi n° 83-8 du 7 janvier 1983 modifiée relative à la répartition de compétences entre les communes, les départements, les régions et l'État. Les propriétaires prennent l'engagement de louer nus, à usage de résidence principale du locataire, pendant une durée de six ans. La location doit prendre effet dans les douze mois qui suivent la date d'achèvement des travaux de restauration *[Dispositions applicables aux dépenses payées par les propriétaires qui ont obtenu une autorisation de travaux à compter du 1er janvier 1995. Pour les dépenses payées par les propriétaires qui ont obtenu une autorisation de travaux avant le 1er janvier 1995, le régime fiscal applicable est celui qui est défini dans l'édition du code général des impôts en vigueur à la date du 2 septembre 1994]*.

Ce dispositif s'applique dans les mêmes conditions lorsque les locaux d'habitation sont la propriété d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés si les associés conservent les titres pendant six ans. *[Sont également imputables sur le revenu global, les déficits fonciers provenant de tels travaux et dépenses réalisés avant le 1er juillet 1993 sous réserve d'un engagement de location de neuf ans et du respect de plafonds de loyers et ressources des locataires et d'une convention signée avec l'État]*.

Le revenu global de l'année au cours de laquelle l'engagement ou les conditions de la location ne sont pas respectés est majoré du montant des déficits indûment imputés. Ces déficits constituent une insuffisance de déclaration pour l'application de l'article 1733.

L'imputation exclusive sur les revenus fonciers n'est pas applicable aux déficits résultant de dépenses autres que les intérêts d'emprunts effectuées sur des locaux d'habitation par leurs propriétaires en vue du réaménagement d'un ou plusieurs immeubles situés dans une zone franche urbaine telle que définie au B du 3 de l'article 42 modifié de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire *[voir la note sous l'article 1466 A]*. Les travaux doivent faire l'objet d'une convention approuvée par le représentant de l'État dans le département par laquelle le propriétaire de l'immeuble ou les propriétaires dans le cas d'un immeuble soumis à la loi n° 65-557 du 10 juillet 1965 modifiée fixant le statut de la copropriété des immeubles bâtis s'engagent à procéder à la réhabilitation complète des parties communes de l'immeuble bâti. Le ou les propriétaires doivent s'engager à louer les locaux nus à usage de résidence principale du locataire pendant une durée de six ans. La location doit prendre effet dans les douze mois qui suivent la date d'achèvement des travaux. Ce dispositif s'applique dans les mêmes conditions lorsque les locaux d'habitation sont la propriété d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés si les associés conservent les titres pendant six ans.

En cas de non-respect, par le contribuable, de l'un de ses engagements, le revenu global de l'année au cours de laquelle la rupture intervient est majoré du montant des déficits qui ont fait l'objet d'une imputation au titre des dispositions du cinquième alinéa. Pour son imposition, la fraction du revenu résultant de cette majoration est divisée par le nombre d'années civiles au titre desquelles un déficit a été imputé sur le revenu global ; le résultat est ajouté au revenu global net de l'année de rupture de l'engagement et l'impôt correspondant est égal au produit de la cotisation supplémentaire ainsi obtenue par le nombre d'années pris en compte pour déterminer le quotient. Cette majoration n'est pas appliquée lorsque le non-respect de l'engagement est dû à l'invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou la troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale, au licenciement ou au décès du contribuable ou de l'un des époux soumis à imposition commune.

[Les dispositions des cinquième et sixième alinéas s'appliquent aux dépenses payées à compter du 1er janvier 1997].

Les obligations déclaratives incombant aux contribuables concernés par les dispositions prévues aux cinquième et sixième alinéas sont fixées par décret *[Voir les articles 41 DP à 41 DR de l'annexe III]*.

L'imputation exclusive sur les revenus fonciers n'est pas non plus applicable aux déficits fonciers résultant de dépenses autres que les intérêts d'emprunt. L'imputation est limitée à 70.000 F. La fraction du déficit supérieure à 70.000 F et la fraction du déficit non imputable résultant des intérêts d'emprunt sont déduites dans les conditions prévues au premier alinéa *[La limite de 70.000 F s'applique aux dépenses payées à compter du 1er janvier 1995. Elle était fixée à 50.000 F pour l'imposition des revenus de 1993 et 1994]*.

La limite mentionnée au huitième alinéa est portée à 100.000 F pour les contribuables qui constatent un déficit foncier sur un logement pour lequel est pratiquée la déduction prévue au f du 1° du I de l'article 31.

Lorsque le propriétaire cesse de louer un immeuble ou lorsque le propriétaire de titres d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés les vend, le revenu foncier et le revenu global des trois années qui précèdent celle au cours de laquelle intervient cet événement sont, nonobstant toute disposition contraire, reconstitués selon les modalités prévues au premier alinéa du présent 3°. Cette disposition ne s'applique pas en cas d'invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou la troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale, de licenciement ou de décès du contribuable ou de l'un des époux soumis à une imposition commune.

Un contribuable ne peut pour un même logement ou une même souscription de titres pratiquer la réduction d'impôt mentionnée à l'article 199 undecies et imputer un déficit foncier sur le revenu global.

[Les dispositions relatives à l'imputation sur le revenu global des déficits fonciers résultant de dépenses autres que les intérêts d'emprunt s'appliquent aux dépenses payées à compter du 1er janvier 1993] ;

4° (abrogé à compter de l'imposition des revenus de 1996) ;

5° des pertes résultant d'opérations mentionnées aux articles 150 ter, 150 octies, 150 nonies et 150 decies, lorsque l'option prévue au 8° du I de l'article 35 n'a pas été exercée ; ces pertes sont imputables exclusivement sur les profits de même nature réalisés au cours de la même année ou des cinq années suivantes ;

6° des pertes résultant d'opérations réalisées à l'étranger sur un marché à terme d'instruments financiers ou d'options négociables ou sur des bons d'option ; ces pertes sont imputables exclusivement sur les profits de même nature réalisés dans les mêmes conditions au cours de la même année ou des cinq années suivantes.

Ces dispositions s'appliquent aux pertes résultant d'opérations à terme sur marchandises réalisées à l'étranger ;

7° (abrogé à compter de l'imposition des revenus de 1996) ;

I bis. du déficit correspondant aux frais exposés par un inventeur pour prendre un brevet ou en assurer la maintenance lorsqu'il ne perçoit pas de produits imposables ou perçoit des produits inférieurs à ces frais. Ce déficit est déductible du revenu global de l'année de prise du brevet et des neuf années suivantes ;

.....