

Imputation des déficits fonciers et conséquences de la cessation de la location

Le Conseil d'État vient de préciser les conséquences de la cessation de la location sur les règles d'imputation des déficits fonciers. L'administration fiscale a modifié sa doctrine en conséquence.

Rappel des règles d'imputation des déficits fonciers

Conformément aux dispositions de l'article 156-I-3° du CGI, le déficit foncier qui provient de dépenses déductibles autres que les intérêts d'emprunt est imputable sur le revenu global du contribuable, dans la limite annuelle de 10 700 €. À défaut de revenu global suffisant pour permettre cette imputation, l'excédent du déficit est imputable sur les revenus globaux du contribuable des 6 années suivantes.

La fraction des déficits fonciers provenant de la déduction des intérêts d'emprunt ainsi que la fraction du déficit supérieur à 10 700 € s'impute exclusivement sur les revenus fonciers du contribuable des 10 années suivantes.

Ces règles d'imputation des déficits fonciers sont obligatoires et concernent tous les revenus fonciers ordinaires provenant d'immeubles détenus directement par des personnes physiques ou par l'intermédiaire de sociétés de personnes non soumises à l'IS (SCI notamment). Toutefois, des règles particulières d'imputation des déficits fonciers s'appliquent pour certains immeubles spéciaux ou encore lorsque la propriété de l'immeuble est démembrée.

Les conséquences de la cessation de la location dans les trois ans

Lorsqu'un propriétaire impute un déficit foncier sur son revenu global, l'immeuble doit être affecté à la location, et le cas échéant, les titres de sociétés doivent être conservés, jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit l'imputation. À défaut, le revenu foncier et le revenu global des trois dernières années sont reconstitués selon les modalités applicables en cas de non-imputation du déficit sur le revenu global.

Jusqu'à récemment, l'administration fiscale considérait que le déficit foncier afférent à l'immeuble dont la location a cessé est, dans le cadre de la reconstitution à laquelle il convient de procéder, imputable sur les revenus fonciers des années suivantes jusqu'à l'année de cessation de la location uniquement.

Toutefois, dans un arrêt en date du 26 avril 2017¹, le Conseil d'État a considéré que, lorsque l'immeuble n'est plus mis en location, les déficits indûment imputés sur le revenu global des trois années précédentes peuvent alors être imputés sur l'ensemble des revenus fonciers de l'année au cours de laquelle ces déficits ont été réalisés et viennent augmenter le déficit reportable de cette année, utilisable sur les dix années suivantes. Dans une mise à jour du BOFiP du 1^{er} septembre 2017², l'administration a pris acte de cette décision et modifié ses commentaires en conséquence. Elle précise également que la remise en cause de l'imputation sur le revenu global peut être effectuée jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit celle du non-respect de l'affectation de l'immeuble à la location (ou de la conservation des titres).

Les exceptions à la remise en cause de l'imputation sur le revenu global

Aucune remise en cause de l'imputation du déficit sur le revenu global n'est effectuée en cas de décès, licenciement (rupture à l'initiative de l'employeur) ou invalidité relevant d'un classement dans la 2^e ou 3^e catégorie du code de la sécurité sociale, du contribuable ou de l'un des époux ou partenaire d'un PACS soumis à imposition commune. Il en est de même lorsque l'immeuble à l'origine du déficit fait l'objet d'une expropriation pour cause d'utilité publique. ■

Patrick Viault
Directeur adjoint d'Infodoc-experts

1. CE 26 avril 2017 n° 400441
2. BOI-RFPI-BASE-30-20