

Le droit à déduction résultant d’un déficit foncier en cas de séparation des époux

Lire les conclusions de :

Pierre Monnier

Conclusions du rapporteur public

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 5ème chambre – N° 09LY02080 – 30 septembre 2010 – C [↗](#)

INDEX

Mots-clés

Impôt sur le revenu, Droit à déduction, Déficit foncier, Revenus fonciers, Société civile immobilière, Communauté conjugale

Rubriques

Fiscalité

Résumé Conclusions du rapporteur public

Résumé

¹ L'étendue du droit à déduction résultant du report d'un déficit foncier en matière d'impôt sur le revenu prévu par les dispositions de l'article 156 du code général des impôts, est définie en fonction de la situation existant au moment de la réalisation du déficit nonobstant le prononcé postérieur de la séparation des deux époux.

² La Cour précise, après avoir cité les articles 6 et 156 du code général des impôts relatifs à l'impôt sur le revenu, qu'en cas de séparation des époux pouvant bénéficier d'un droit à imputation d'un déficit foncier né sous mariage, le droit au déficit se partage par moitié entre les intéressés en ce qui concerne les immeubles qu'ils possédaient en communauté, quoiqu'il en soit de la répartition des biens en cause après le divorce, et quoiqu'il en soit, ce qui concerne les biens possédés par le truchement de sociétés civiles immobilières (SCI), de la répartition des parts entre les époux, si ces parts se trouvaient dans la communauté.

³ Il en résulte qu'en cas de divorce ou de séparation entraînant une imposition distincte, chacun des époux peut être admis à déduire de ses revenus la moitié des déficits afférents aux immeubles qui dépendaient auparavant de la communauté conjugale, même si ces biens étaient auparavant détenus par l'intermédiaire de SCI dont toutes les parts, quoiqu'inégalement réparties entre les époux, se trouvaient possédées par eux en communauté.

⁴ La Cour relève dans la présente espèce que pour demander l'imputation sur ses revenus fonciers de l'année 2003 de l'intégralité des déficits fonciers réalisés avant son divorce intervenu en 1999, M. X soutenait qu'il était réputé, eu égard à l'effet déclaratif attaché au partage de la communauté en vertu des dispositions des articles 883 et 1476 du code civil, avoir été propriétaire des immeubles de la communauté dès leur acquisition. Toutefois juge la Cour, la réalisation d'un déficit foncier n'a pas pour effet de créer un droit attaché à l'immeuble qui l'a généré et que le transfert dudit immeuble n'a pas pour conséquence, en matière d'impôt sur le revenu, de conférer au contribuable qui reçoit cette propriété un droit à déduire de ses revenus le déficit foncier généré avant ce transfert. Dès lors, c'est à bon droit que l'administration fiscale, qui était tenue d'établir l'imposition au regard de la situation de droit qui existait à la date de réalisation des déficits fonciers litigieux, a considéré que M. X ne pouvait imputer sur ses revenus fonciers de l'année 2003 que la moitié des déficits afférents aux immeubles qui dépendaient de la communauté conjugale avant le partage de celle-ci.

Conclusions du rapporteur public

Pierre Monnier

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.5781](https://doi.org/10.35562/alyoda.5781)

- ¹ M.R. et Mme D., mariés sous le régime légal de la communauté, ont acquis un immeuble par l'intermédiaire d'une société civile immobilière : la SCI RD dont le siège social est à DIJON (Côte d'Or). La location de cet immeuble a engendré un déficit foncier qui était reportable dans les conditions prévues par l'article 156 du code général des impôts.
- ² Dans leur déclaration de revenus fonciers perçus en 1998, M. et Mme R. ont mentionné un résultat annuel de 51 211 F. La partie des déficits de l'immeuble précité non encore imputés sur leurs revenus fonciers antérieurs s'élevait, par année d'origine, à: 382 174 F (1994), 28 263 F (1995) . Après imputation d'une partie du déficit de l'année 1994, les revenus fonciers nets de M. et Mme R. au titre de l'année 1998 s'élevaient à 359 226 F.
- ³ A compter de 1999, suite à une procédure de séparation, M.R. et Mme Anne-Marie D. ont fait l'objet d'une imposition distincte. M. R. a déclaré des revenus fonciers perçus de la SCI RD précitée et a imputé les déficits reportables à hauteur de 75% dans la mesure où il possédait cette quote part dans la société. Les mêmes calculs ont été effectués pour les années 2000 et 2001.
- ⁴ A compter de 2002, suite au jugement de divorce, M.R. a déclaré les revenus de la SCI RD au titre de ses revenus fonciers et a imputé la totalité des déficits reportables dans la mesure où il possédait la totalité des parts de cette société. Dans le cadre du contrôle sur pièces portant sur l'année 2003, le service a notifié à M.R. des redressements portant sur les revenus fonciers et les contributions sociales dès lors que son changement de situation familiale intervenu en 1999 avait une incidence sur l'imputation des déficits encore reportables du requérant.
- ⁵ En effet, chacun des époux, devenu imposable distinctement, a été admis à déduire les déficits reportables provenant de biens lui appartenant en propre, soit de son entreprise ou de son activité personnelle, et la moitié des déficits afférents aux biens qui dépendaient de la communauté conjugale. Le service a donc recalculé les déficits, imputables et reportables, à partir de 1999, année de l'imposition séparée des époux.
- ⁶ Par courrier du 2 juin 2006, M.R. a manifesté son désaccord en faisant valoir qu'en cas de partage de communauté conjugale, les biens attribués à l'un des époux sont réputés être sa propriété à

compter de la date à laquelle la communauté avait acquis ces biens. Mais les redressements ont été maintenus en dépit de ces observations.

7

A l'issue du contrôle, une cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu a été mise en recouvrement le 31 octobre 2006, au titre de l'année 2003, pour un montant de 5 223 €, soit 4 460 € en droits et 763 € d'intérêts de retard. Les contributions sociales correspondantes ont été mises en recouvrement le 31 décembre 2006, pour un montant de 1 103 €, soit 942 en droits et 161 € d'intérêts de retard.

8

Par courriers des 13 décembre 2006 et 25 janvier 2007, M.R. a contesté le bien-fondé des impositions supplémentaires ainsi mises à sa charge. Ces réclamations ont donné lieu à une décision de rejet le 13 avril 2007.

9

Par une requête introductive d'instance enregistrée le 12 juin 2007 au greffe du Tribunal administratif de Dijon, M.R. a contesté le bien-fondé de cette décision. Par jugement du 16 juin 2009, dont il relève régulièrement appel, le tribunal administratif a rejeté les prétentions du requérant.

10

M.R. persiste à contester les conséquences tirées par le juge des dispositions des articles 6 et 156 du code général des impôts concernant les modalités d'imputation des déficits fonciers encore reportables en cas de divorce ou de séparation.

11

M.R. soutient, en premier lieu, que l'affirmation du tribunal, selon laquelle, en cas de divorce ou de séparation entraînant une imposition distincte, chacun des époux peut être admis à déduire de ses revenus la moitié des déficits afférents aux immeubles qui dépendaient auparavant de la communauté conjugale, ne résulte pas des articles 6 et 156 du code général des impôts ni d'aucune autre base légale.

12

Il est exact qu'aucune disposition du code général des impôts n'envisage expressément cette situation. Pour être encore plus précis, la position de l'administration est issue de sa propre doctrine aux termes de laquelle « *en cas de divorce ou de séparation, chacun des époux est admis à imputer les déficits provenant de ses immeubles propres et la moitié des déficits afférents aux immeubles qui dépendaient de la communauté conjugale* » (Rep. Fosset : Sénat, 3 mai 1984, p.711, n° 013531 ; D. adm. 5-D-3112, n° 01, 10 mars 1999) . Mais vous savez que l'administration ne saurait utilement se prévaloir de sa propre doctrine, surtout si elle est contraire au code général des impôts.

13

Toutefois, l'administration souligne à juste titre que la position qu'elle a prise n'est pas davantage incompatible avec quelque disposition du code général des impôts que ce soit.

14 M.R. soutient ensuite, non sans pertinence, qu'en réalité, un déficit foncier reportable n'est pas un droit attaché à l'immeuble mais une charge fiscale différée dont peut user pendant dix ans celui qui l'a supportée en raison des propriétés qu'il possédait au cours de l'année de la réalisation de cette charge.

15 Ce principe, poursuit-il, explique ainsi pourquoi un déficit non imputé par un contribuable n'est pas transmissible à son héritier, l'impôt sur le revenu ayant un caractère personnel (CE, 7 novembre 2008, Cayrou, RJF 3/09, n° 0220). Cet arrêt, mentionné aux tables du *Recueil Lebon* sur ce point précis nous paraît également intéressant au regard des conclusions de Laurent Olleon publiées dans la revue de droit fiscal, n° 08, 19 février 2009, c. 204.

16 Un passage nous a paru particulièrement intéressant même si, fort heureusement, nous ne sommes pas dans le cas d'un décès, mais dans celui d'une séparation : « *Evidemment* », note Laurent Olleon, « *si l'on hérite un bien et que ce bien produit des déficits fonciers, ces déficits peuvent être déduits pour le calcul de l'impôt sur le revenu. C'est aussi le cas s'il l'on hérite, en même temps que le bien, de la dette qui a servi à l'acquérir (CE Plén. 29 juillet 1983, n° 023432 : RJF 10/83 n° 01151) . Mais ces cas de figure sont distincts de celui de l'espèce, dans lequel ce qui est en cause, c'est la possibilité d'imputer des déficits reportables que le précédent propriétaire n'a pas imputés avant son décès. Or deux éléments essentiels s'opposent à cette possibilité : d'une part, le caractère personnel de l'impôt sur le revenu, et d'autre part, le fait que le droit de reporter un déficit n'est pas un droit réel, mais une décision administrative reconnitive. Par suite, ce droit n'est pas cessible ou transmissible : il disparaît avec celui qui l'a fait naître.* ».

17 Au vu de ces conclusions, on pourrait se dire que l'administration est même bon prince en acceptant que chacun des époux puisse continuer de reporter la moitié des déficits après la « mort » du foyer fiscal constitué par M. et Mme. Mais nous n'irons pas jusque-là.

18 On se bornera à constater, comme le fait du reste M.R., que les déficits ne sont pas attachés à la propriété.

19 Dans ce conteste, on comprend mal pourquoi M.R. insiste sur le fait qu'il est propriétaire des parts de la SCI depuis leur acquisition et pas seulement depuis le partage de communauté comme l'indiquerait par erreur le Tribunal administratif.

20 Peu importe la répartition des parts sous la communauté : que v possédât déjà toutes les parts, 75% et sa femme le quart restant, ou la moitié seulement chacun, l'essentiel est que les parts, ce n'est pas contesté, n'étaient pas des biens propres mais figuraient au nombre des biens de la communauté. Chacun des époux ayant la moitié des parts de l'autre, chacun possédait la moitié du capital de la SCI

quelqu'en fût la clef de répartition. Il nous semble que les déficits fonciers, nés et déclarés sous la communauté, ont été supportés par cette communauté.

²¹ Peu importe à cet égard lequel est le propriétaire des biens afférents aux déficits fonciers pourvu que ces derniers fussent placés sous le régime de la communauté. Si on poursuivait jusqu'au bout la logique de l'effet rétroactif dont se prévaut M.R., cela impliquerait que si la SCI avait été bénéficiaire, l'administration aurait pu redresser M.R. des bénéfices nés sous la communauté. Cela nous semble absurde.

²² M. ROBBE reproche à l'administration fiscale de ne lui concéder que 50% des déficits reportables alors qu'il a déclaré 75% des revenus et sa femme 25%. Mais c'est d'une logique imparable : les déficits datent de l'époque où les intéressés faisaient une déclaration commune tandis que les revenus sont nés après.

²³ En définitive, aucun des arguments ne nous semble convaincant et vous rejetterez donc la demande de compensation en application de l'article L. 205 du livre des procédures fiscales tendant à ce que le pourcentage des résultats déclarés au titre des années 1999, 2000 et 2001 soit ramené de 75% à 50%.

²⁴ Le dernier moyen du requérant est moins délicat et vous retiendra moins longtemps.

²⁵ Au titre de l'année 1996, M.R. a comptabilisé à tort le déficit réalisé en 1990, soit 6 146 F, qui n'était plus imputable. En effet, le déficit foncier constaté en 1990 concerne un immeuble urbain qui est imputable uniquement sur les revenus fonciers ultérieurs des cinq années suivantes : 1995 était donc la dernière année possible pour une telle imputation.

²⁶ Le requérant soutient que l'administration ne pouvait corriger cette erreur au titre de l'année 2003 alors que l'année 1997 au cours de laquelle le déficit de 1990 avait été imputé par erreur se trouvait prescrite.

²⁷ Or, L'administration réplique qu'elle 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.

²⁸ 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. (CE 8 juin 1983 n° 027748, 7^e et 8^e s.-s. : RJF 8-9/83 n° 01005 ; CE 20 juillet 1988 n° 051165, 8^e et 9^e s.-s. : RJF 10/88 n° 01072).

29

Cette jurisprudence peut paraître à première vue curieuse voire choquante mais on en trouve l'explication dans un vieil arrêt du CE (CE 20 novembre 1968 n° 071753, 7^e et 9^e s.-s. : Dupont 1969 p. 25 ; BOCD 1969-II-4359 ; D. adm. 5 B-223 n° 020, 1^{er} septembre 1999) selon lequel : *Lorsqu'un contribuable prétend reporter, sur un exercice non prescrit soumis à vérification, le déficit résultant d'exercices prescrits, l'administration est fondée à remettre en cause ce déficit. En outre, dans la mesure où le déficit résiduel regardé comme un élément de la détermination du bénéfice imposable de l'exercice vérifié est le résultat de la différence entre des déficits initiaux et d'éventuels résultats bénéficiaires réalisés dans l'intervalle et qui ne les ont pas totalement absorbés, l'administration est également fondée à vérifier l'ensemble des déficits invoqués par le contribuable, même s'ils sont apparus au cours d'exercices prescrits. En effet, en étendant ainsi son pouvoir de vérification au-delà du délai de répétition, l'administration ne porte pas pour autant atteinte au principe de la prescription, dès lors qu'aucune imposition n'est établie au titre des exercices prescrits qu'elle est amenée à vérifier.*

30

Voilà qui finalement, paraît assez logique. La prescription ne joue que pour les impositions mais pas sur les déficits tant que ces derniers n'ont pas fait l'objet d'une imposition et continuent, année après année, à faire l'objet d'un report d'imposition.

31

Le moyen serait donc fondé si, par exemple, M. et Mme R. avaient déclaré en 1997 un bénéfice foncier après avoir imputé leur déficit de 1990. Mais il ressort des pièces du dossier que les revenus nets fonciers ne sont devenus positifs qu'en 2001. Aucune prescription n'était donc acquise en 2003.

32

Par ces motifs, Nous concluons au rejet de la requête de M.R.