Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

5 D-2-07

N°43 du 23 MARS 2007

REVENUS FONCIERS. SUPPRESSION DE LA DEDUCTION FORFAITAIRE. DEDUCTION POUR LEUR MONTANT REEL DES FRAIS D'ADMINISTRATION ET DE GESTION ET DES PRIMES D'ASSURANCE. EXTENSION DE LA DEFINITION DES DEPENSES D'AMELIORATION DEDUCTIBLES POUR LES PROPRIETES RURALES. ARTICLES 76 ET 84 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2006 (N° 2005-1719 DU 30 DECEMBRE 2005). ARTICLE 106 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2005 (N° 2005-1720 DU 30 DECEMBRE 2005). ARTICLE 21 DE LA LOI RELATIVE AUX PARCS NATIONAUX, AUX PARCS NATURELS MARINS ET AUX PARCS NATURELS REGIONAUX (N° 2006-436 DU 14 AVRIL 2006).

(C.G.I., art. 14 à 33 quinquies)

NOR : BUD L 07 00054 J

Bureau C 2

P R E S E N T A T I O N

La réforme de l'impôt sur le revenu prévue par l'article 76 de la loi de finances pour 2006 (loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005) consiste notamment à intégrer dans le barème de cet impôt les effets de l'abattement de 20 % applicable à certains revenus professionnels ou pensions de retraite.

Pour tenir compte des modifications apportées au barème de l'impôt sur le revenu, les revenus fonciers, qui ne bénéficiaient pas jusqu'à présent de l'abattement de 20 %, font l'objet d'aménagements à compter de l'imposition des revenus de l'année 2006. L'architecture générale de cette catégorie d'imposition s'en trouve substantiellement modifiée.

La présente instruction administrative a pour objet de :

- récapituler, sous la forme d'un tableau, la doctrine en vigueur, applicable en matière de revenus fonciers ;

- commenter la réforme des revenus fonciers issue notamment des articles 76 et 84 de la loi de finances pour 2006 ;

- compiler sous la forme de fiches, la doctrine administrative en vigueur, applicable en matière de revenus fonciers ;

- faire évoluer certaines solutions doctrinales.

•

3 507043 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975 B.O.I. I.S.S.N. 0982 801 X
DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12
Directeur de publication : Bruno PARENT Responsable de rédaction : Brice Cantin
Impression : S.D.N.C.
82, rue du Maréchal Lyautey – BP 3045 –78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE
DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE

SOMMAIRE

INTRODUCTION 1

A. TABLEAU RECAPITULANT LA DOCTRINE ADMINISTRATIVE EN VIGUEUR 3

B. COMMENTAIRES DES ARTICLES 76 ET 84 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2006 5

1. Bailleurs relevant du régime micro-foncier 6

2. Bailleurs relevant du régime réel d'imposition 7

a) Suppression de la déduction forfaitaire **8**

b) Frais d'administration et de gestion **11**

c) Primes d'assurance **13**

d) Travaux spécifiques aux propriétés rurales **15**

3. Bailleurs redevables de la contribution sur les revenus locatifs 16

C. COMPILATION D'UNE PARTIE DE LA DOCTRINE ADMINISTRATIVE 17

D. EVOLUTION DE CERTAINES SOLUTIONS DOCTRINALES 18

E. REMARQUE GENERALE SUR LES TELEPROCEDURES 19

Liste des fiches et des annexes :

Tableau récapitulant la doctrine administrative en vigueur

Fiche n° 1 : Champ d'application– Revenus tirés de la location

Fiche n° 2 : Champ d'application– Propriétés dont le contribuable se réserve la jouissance

Fiche n° 3 : Sociétés

Fiche n° 4 : Régime « micro-foncier »

Fiche n° 5 : Régime réel d'imposition

Fiche n° 6 : Revenus bruts à déclarer

Fiche n° 7 : Frais d'administration et de gestion

Fiche n° 8 : Dépenses de travaux

Fiche n° 9 : Primes d'assurance

Fiche n° 10 : Intérêts d'emprunt

Fiche n° 11 : Déductions spécifiques

Fiche n° 12 : Charges des propriétés rurales

INTRODUCTION

1. La présente instruction administrative a pour objet de :

- récapituler, sous la forme d'un tableau de renvoi, la doctrine en vigueur applicable en matière de revenus fonciers. En fonction du sujet indiqué, le tableau renvoie aux dispositions du code général des impôts (CGI) ou du livre des procédures fiscales (LPF), aux fiches de la présente instruction qui se substituent à la documentation de base qu'elles rapportent, ou encore, à la doctrine administrative (bulletin officiel des impôts (BOI) ou documentation de base (DB)) qui complète les fiches précitées (A) ;

- commenter la réforme des revenus fonciers issue des articles 76 et 84 de la loi de finances pour 2006 (B) ;

- compiler, sous forme de fiches, une partie de la doctrine administrative en vigueur, applicable en matière de revenus fonciers et dispersée dans la documentation de base et dans la doctrine (BOI, positions doctrinales) non intégrée à cette dernière (C) ;

- faire évoluer certaines solutions doctrinales (D).

2. Elle comporte :

- un bref commentaire résumant l'économie générale de la réforme opérée par les articles 76 et 84 de la loi de finances pour 2006 et les principales modifications doctrinales contenues dans cette instruction ;

- un tableau récapitulant la doctrine administrative en vigueur ;

- douze fiches ayant la même valeur juridique que le commentaire.

A. TABLEAU RECAPITULANT LA DOCTRINE ADMINISTRATIVE EN VIGUEUR

3. Le tableau joint en annexe à la présente instruction s'attache à recenser de manière exhaustive la doctrine administrative en vigueur, applicable en matière de revenus fonciers. En fonction du sujet indiqué, le tableau récapitulant la doctrine administrative en vigueur renvoie :

- aux dispositions du CGI ou du LPF applicables ;

- aux fiches de la présente instruction qui se substituent à certaines dispositions de la documentation de base (DB 5 D, dernière mise à jour le 5 avril 1999) qu'elles rapportent expressément ;

- à la doctrine administrative (BOI ou DB) qui vient compléter les fiches précitées sur certains points particuliers (exemple : déduction au titre de l'amortissement dans le cadre de dispositifs d'encouragement à l'investissement locatif).

Il est en outre précisé que les fiches figurant en annexe peuvent, le cas échéant, renvoyer à la documentation de base ou à certaines instructions administratives, susceptibles d'apporter des précisions complémentaires sur le sujet évoqué dans ladite fiche.

4. A compter de la date de publication de la présente instruction :

- les dispositions de la DB 5 D rapportées au début de chaque fiche, en raison soit de leur obsolescence, soit de leur intégration dans la fiche correspondante, cessent de s'appliquer : elles sont remplacées par les fiches précitées ;

- les dispositions de la DB ou les BOI qui figurent dans le tableau récapitulatif de la doctrine administrative en vigueur, restent applicables.

B. COMMENTAIRES DES ARTICLES 76 ET 84 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2006

5. Les aménagements apportés à la catégorie des revenus fonciers constituent l'un des aspects de la réforme de l'impôt sur le revenu prévue par la loi de finances pour 2006. Cette réforme consiste notamment à intégrer dans le barème de l'impôt sur le revenu les effets de l'abattement de 20 % applicable à certains revenus professionnels ou pensions de retraite.

Pour tenir compte des modifications apportées au barème de l'impôt sur le revenu, les revenus fonciers, qui ne bénéficiaient pas jusqu'à présent de l'abattement de 20 %, font l'objet de certains aménagements à compter de l'imposition des revenus de l'année 2006.

Les fiches n° 7 « Frais d'administration et de gestion », n° 9 « Primes d'assurance », n° 11 « Déductions spécifiques » et n° 12 « Charges des propriétés rurales » commentent les dispositions directement liées à cette réforme applicables aux contribuables relevant du régime réel d'imposition des revenus fonciers (2). Il en est de même, de manière plus accessoire, de la fiche n° 4 « Régime "micro-foncier" » (1).

1. Bailleurs relevant du régime micro-foncier

6. Pour les bailleurs qui relèvent du régime « micro-foncier », l'aménagement prend la forme d'une baisse du taux de l'abattement de 40 % à 30 % (voir fiche n° 4 « Régime "micro-foncier" »).

Cette disposition s'applique à compter de l'imposition des revenus de l'année 2006.

2. Bailleurs relevant du régime réel d'imposition

7. Pour les bailleurs qui relèvent du régime réel d'imposition, l'aménagement prend la forme d'une suppression de la déduction forfaitaire au profit de la déduction pour leur montant réel des principales charges que cette déduction était réputée couvrir.

a) Suppression de la déduction forfaitaire

8. Jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2005, une déduction forfaitaire était réputée représenter les frais de gestion, certains frais d'assurance et, selon le cas, l'amortissement.

Le propriétaire ne pouvait pas recourir à un autre mode de calcul de ces charges et en particulier procéder à un complément de déduction, lorsque leur montant réel était supérieur au forfait. Inversement, il bénéficiait intégralement de la déduction forfaitaire, sans avoir à démontrer qu'il avait réellement supporté les charges couvertes par cette déduction.

Le taux de droit commun de la déduction forfaitaire était fixé à 14 %. Ce taux pouvait, dans certains cas, être minoré ou majoré.

9. L'article 76 de la loi de finances pour 2006 supprime, pour l'imposition des revenus des années 2006 et suivantes, la déduction forfaitaire. Cette dernière est remplacée par la déduction, pour leur montant réel, des frais d'administration et de gestion et des primes d'assurance, ainsi que par l'extension de la définition des dépenses d'amélioration déductibles pour les propriétés rurales.

10. Lorsque le taux de la déduction forfaitaire était supérieur à 15 % et que cette majoration avait notamment pour objet de compenser un effort de loyer ou des contraintes particulières, l'article 76 de la loi de finances pour 2006 a mis en place certaines déductions spécifiques.

Ces déductions spécifiques, qui ne sont pas représentatives de frais et ne peuvent donc être dénommées « déduction forfaitaire », viennent s'ajouter aux autres charges de la propriété, parmi lesquelles figurent les frais d'administration et de gestion (voir fiche n° 11« Déductions spécifiques »).

En conséquence, les précisions figurant au 3ème alinéa du n°8 de la DB 13 L 1553 relative aux modalités de taxation ou d'évaluation d'office pour absence ou insuffisance de réponse aux demandes d'éclaircissement et de justifications sont rapportées à compter de l'imposition des revenus de l'année 2006.

b) Frais d'administration et de gestion

11. Jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2005, les frais de gestion (parmi lesquels figuraient notamment les frais de procédure) étaient réputés couverts par la déduction forfaitaire. Les frais de gérance étaient en revanche déductibles pour leur montant réel.

12. A compter de l'imposition des revenus de l'année 2006, les contribuables qui relèvent du régime réel d'imposition des revenus fonciers peuvent déduire, sous certaines conditions, les dépenses qu'ils réalisent au titre de l'administration et de la gestion des immeubles qui procurent des revenus imposables dans la catégorie des revenus fonciers.

Ainsi, le nouveau e du 1° du I de l'article 31 du CGI distingue quatre types de frais d'administration et de gestion :

- les frais de rémunération des gardes et concierges ;

- les frais de rémunération, honoraire et commission versés à un tiers pour la gestion des immeubles ;

- les frais de procédure ;

- les autres frais de gestion.

Les frais de rémunération des gardes et concierges, les frais de rémunération, honoraire et commission et les frais de procédure sont déductibles pour leur montant réel. Les autres frais de gestion sont en principe déductibles pour un montant forfaitaire de 20 € par local.

La déduction des frais d'administration et de gestion vient s'ajouter aux nouvelles déductions spécifiques déterminées en fonction du revenu, lesquelles ne sont pas représentatives de frais (voir fiche n° 7 « Frais d'administration et de gestion »).

c) Primes d'assurance

13. Jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2005, les primes d'assurance relatives aux biens loués étaient, en principe, réputées couvertes par la déduction forfaitaire. Toutefois, elles étaient déductibles pour leur montant réel dans quatre situations seulement : assurance contre les loyers impayés ; assurance des immeubles ruraux ; assurance liée à la souscription d'un emprunt ; assurance des monuments historiques.

14. A compter de l'imposition des revenus de l'année 2006, l'ensemble des primes d'assurance se rapportant à un immeuble dont les revenus sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers selon le régime réel d'imposition, sont déductibles pour leur montant réel et justifié.

Les nouvelles dispositions, codifiées au nouveau a bis du 1° du I de l'article 31 du CGI, s'appliquent aux primes payées à compter du 1er janvier 2006, quelle que soit la date de souscription du contrat d'assurance. Les primes payées avant le 1er janvier 2006 ne bénéficient pas de ces nouvelles dispositions, même pour la fraction se rapportant à la période courant après cette date (voir fiche n° 9 « Primes d'assurance »).

d) Travaux spécifiques aux propriétés rurales

15. L'article 84 de la loi de finances pour 2006 et l'article 106 de la loi de finances rectificative pour 2005 modifié par l'article 21 de la loi relative aux parcs nationaux (loi n° 2006-416 du 14 avril 2006), aux parcs naturels marins et aux parcs naturels régionaux ont redéfini les conditions de déduction des dépenses de travaux spécifiques aux propriétés rurales.

A compter du 1er janvier 2006, les dépenses de travaux admises en déduction sont les suivantes :

- les dépenses d'amélioration non rentables des propriétés rurales bâties autres que les locaux d'habitation qui ne sont pas susceptibles d'entraîner une augmentation du fermage (CGI, art. 31-I 2° c) ;

- les dépenses d'amélioration et de construction, dans les conditions fixées à l'article 2 undecies de l'annexe III au CGI, qui s'incorporent aux bâtiments d'exploitation rurale, destinées à satisfaire aux obligations prévues au titre 1er du livre V du code de l'environnement, relatif aux installations classées pour la protection de l'environnement (CGI, art. 31-I 2° c bis) ;

- les dépenses engagées pour la construction d'un nouveau bâtiment d'exploitation rurale, destiné à remplacer un bâtiment de même nature, vétuste ou inadapté aux techniques modernes de l'agriculture, à condition que la construction nouvelle n'entraîne pas une augmentation du fermage (CGI, art. 31-I 2° c ter) ;

- toutes les dépenses d'amélioration des propriétés rurales non bâties (CGI, art. 31-I 2° c quater) ;

- les travaux de restauration et de gros entretien effectués sur des espaces naturels mentionnés aux articles L. 331-2, L. 332-2, L. 341-2 et L. 414-1 du code de l'environnement et dans leurs textes d'application, ainsi que sur des espaces mentionnés à l'article L. 146-6 du code de l'urbanisme, en vue de leur maintien en bon état écologique et paysager. Ces travaux doivent avoir reçu l'accord préalable de l'autorité administrative compétente (CGI, article 31-I, 2° c quinquies) (voir fiche n° 12 « Charges des propriétés rurales »).

3. Bailleurs redevables de la contribution sur les revenus locatifs

16. L'article 76 de la loi de finances pour 2006 supprime la contribution sur les revenus locatifs due par les personnes physiques détenant leur bien directement ou par l'intermédiaire d'une société civile dont aucun des associés n'est soumis à l'impôt sur les sociétés (voir BOI 5 L-3-06).

C. COMPILATION D'UNE PARTIE DE LA DOCTRINE ADMINISTRATIVE

17. Les fiches n° 1 « Champ d'application des revenus fonciers - Revenus tirés de la location », n° 2 « Champ d'application des revenus fonciers – Propriétés dont le contribuable se réserve la jouissance », n° 3 « Sociétés », n° 4 « Régime "micro-foncier" », n° 5 « Régime réel d'imposition », n° 6 « Revenus bruts à déclarer », n° 8 « Déduction des travaux » et n° 10 « Intérêts d'emprunt » ne commentent aucune mesure législative nouvelle.

Elles ont pour objet de réécrire la doctrine administrative applicable afin de la rendre plus lisible.

D. EVOLUTION DE CERTAINES SOLUTIONS DOCTRINALES

18. Des solutions doctrinales nouvelles sont ponctuellement apportées. Les principales nouveautés sont les suivantes :

- lorsqu'un contribuable ne perçoit pas d'autres revenus fonciers que ceux procurés par la possession de parts de sociétés immobilières non passibles de l'impôt sur les sociétés, il est dispensé, sous certaines conditions, de déposer une déclaration de revenus fonciers et doit porter directement les revenus de ses parts immobilières sur sa déclaration de revenus n° 2042. Cette mesure de simplification s'applique aux parts de sociétés détenant des immeubles ordinaires, mais également détenant des immeubles spéciaux à l'exception toutefois des parts de sociétés civiles de placement immobilier (SCPI) ouvrant droit à la déduction au titre de l'amortissement prévue à l'article 31 bis du CGI (voir fiche n° 5 « Régime réel d'imposition ») ;

- lorsque le contribuable est soumis de plein droit au régime micro-foncier, il peut exercer une option pour le régime réel d'imposition. Cette option est exercée pour une durée de trois ans. L'option cesse de produire ses effets au terme de la période de trois ans. Lorsque le contribuable continue de souscrire une déclaration n° 2044 au-delà du terme de cette période, il doit être considéré comme exerçant une option annuelle, et non plus triennale, pour le régime réel d'imposition (voir fiche n° 4 « Régime "micro-foncier" ») ;

- doivent être considérées comme des dépenses d'entretien déductibles, les dépenses de recherche et d'analyse rendues obligatoires par la réglementation telles que les diagnostics relatifs au risque d'exposition au plomb ou à l'information des acquéreurs et locataires sur les risques naturels et technologiques majeurs (voir fiche n° 8 « Dépenses de travaux ») ;

- l'indemnité d'éviction qui a pour objet de libérer les locaux en vue de les relouer dans de meilleures conditions est déductible des revenus fonciers (CE, arrêt du 8 juillet 2005, n° 253291). Le caractère déductible de l'indemnité d'éviction n'est plus conditionné par le caractère déductible des travaux dont l'éviction est le préalable (voir fiche n° 8 « Dépenses de travaux ») ;

- il est admis que les dépenses de résiliation anticipée d'un emprunt et les frais d'emprunt liés à la souscription d'un emprunt substitutif soient considérées comme déductibles si la résiliation et la souscription d'un emprunt substitutif ont effectivement permis de réduire la charge d'intérêts restant dus. Cette solution s'applique notamment aux intérêts compensatoires versés en cas de renégociation d'un prêt avec le même établissement (voir fiche n° 10 « Intérêts d'emprunt ») ;

- en cas de démembrement de la propriété de tout ou partie des parts de la société, l'article 8 du CGI prévoit une répartition de la charge fiscale entre l'usufruitier et le nu-propriétaire des droits sociaux. L'impôt est établi au nom de l'usufruitier des parts en cause à hauteur des droits que lui confère sa qualité d'usufruitier. Corrélativement, le nu-propriétaire n'est pas soumis à l'impôt sur le revenu à raison du résultat imposé au nom de l'usufruitier. Les modalités d'application de ces dispositions à la catégorie des revenus fonciers sont précisées (voir fiche n° 3 « Sociétés »).

E. REMARQUE GENERALE SUR LES TELEPROCEDURES

19. Télédéclarations. Lorsque le contribuable effectue le dépôt de ses déclarations de revenus fonciers de manière dématérialisée (sur le site Internet www.impots.gouv.fr), aucun document justificatif ne doit être joint à ces déclarations. Dans cette hypothèse, il est toutefois rappelé que les documents, mentionnés dans la doctrine en vigueur et dans la présente instruction, dont la production est en principe alors rendue obligatoire doivent être conservés et produits à l'administration fiscale sur demande de sa part.

DB supprimée : 5 D 111, 5 D 112, 5 D 113, 5 D 114, 5 D 1221, 5 D 1222, 5 D 123 - n° 3, 5 D 131, 5 D 1321, 5 D 1322, 5 D 1323, 5 D 213, 5 D 2212, 5 D 2213, 5 D 2214, 5 D 2215, 5 D 2216, 5 D 2221, 5 D 2222, 5 D 2223, 5 D 2224, 5 D 2227, 5 D 2229, 5 D 23, 5 D 2411, 5 D 2412, 5 D 2421, 5 D 2422, 5 D 2423, 5 D 2424, 5 D 2425, 5 D 2426, 5 D 251- n°s 1 à 11, 5 D 252, 5 D 321, 5 D 26, 13 L 1553 - 3ème alinéa du n° 8.

BOI supprimés : 5 D-5-99, 5 D-7-99, 5 D-3-00, 5 D-4-00, 5 D-2-01, 5 D-1-02, 5 D-3-02, 5 D-5-02, 5 D-6-02, 5 D-7-02, 5 D-2-03, 5 D-4-03, 5 D-1-04, 5 D-3-04, 5 D-4-04, 5 D-5-04, 5 D-1-05 et 5 D-5-05.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

•

TABLEAU RECAPITULANT LA DOCTRINE ADMINISTRATIVE EN VIGUEUR

La présente table renvoie à la documentation administrative, aux instructions administratives et aux fiches de la présente instruction, en vigueur.

	TEXTES ET DOCTRINE ADMINISTRATIVE EN VIGUEUR
TITRE I : CHAMP D'APPLICATION	
Chapitre 1 : Revenus tirés de la location	**Textes principaux** : CGI, art. 14, art. 14 A, art. 33 bis et art. 33 quinquies **Doctrine administrative** : fiche n° 1 de la présente instruction
Chapitre 2 : Revenus des propriétés dont le contribuable se réserve la jouissance	**Textes principaux** : CGI, art. 14, art. 15-II (exonération permanente) et art. 30 (loyers que pourraient produire les immeubles) **Doctrine administrative** : fiche n° 2 de la présente instruction
Chapitre 3 : Personnes concernées	
Section 1 : Personnes physiques	**Textes principaux** : CGI, art. 6 **Doctrine administrative** : DB 5 D 121 (personnes physiques)
Section 2 : Sociétés	**Textes principaux** : CGI, art. 8 (sociétés translucides), art. 239 septies (SCPI), art. 239 nonies (OPCI-FPI) et art. 1655 ter (sociétés transparentes) **Doctrine administrative** : fiche n° 3 de la présente instruction
Section 3 : Cas particuliers	**Textes principaux** : CGI, art. 33 bis, art. 33 ter et art. 33 quinquies **Doctrine administrative** : DB 5 D 123 n° 1 (indivision), n°s 2 à 4 (démembrement de la propriété), n°s 5 et 6 (construction édifiée sur sol d'autrui), n°s 7 à 17 (bail à construction) ; n°s 18 à 38 (bail à réhabilitation)
Chapitre 4 : Période d'imposition	**Textes principaux** : CGI, art. 12 **Doctrine administrative** : DB 5 D 212
TITRE II : REGIMES D'IMPOSITION	
Chapitre 1 : Régime micro-foncier	**Textes principaux** : CGI, art. 28 et art. 32 **Doctrine administrative** : fiche n° 4 de la présente instruction
Chapitre 2 : Régime réel d'imposition	**Textes principaux** : CGI, art. 28 et art. 31 **Doctrine administrative** : fiche n° 5 de la présente instruction
TITRE III : DETERMINATION DU RESULTAT FONCIER	
Chapitre 1 : Revenus bruts imposables	**Textes principaux** : CGI, art. 29 et art. 30
Section 1 : Recettes brutes encaissées	**Textes principaux** : CGI, art. 29 et art. 33 quater (redevable de la TVA) **Doctrine administrative** : fiche n° 6 de la présente instruction

	TEXTES ET DOCTRINE ADMINISTRATIVE EN VIGUEUR
Section 2 : Revenus des biens dont le contribuable se réserve la jouissance	**Textes principaux** CGI, art. 15-II (exonération des locaux d'habitation dont le contribuable se réserve la jouissance) et art. 30 (principe de l'imposition du loyer fictif par comparaison ou appréciation directe) **Doctrine administrative** : fiche n° 6 de la présente instruction
Section 3 : Dépenses mises par convention à la charge du locataire	**Textes principaux** : CGI, art. 29 **Doctrine administrative** : fiche n° 6 de la présente instruction
Section 4 : Bail à construction et à réhabilitation	**Textes principaux** : CGI, art. 33 bis, art. 33 ter (bail à construction) et art. 33 quinquies (bail à réhabilitation) ; CGI, ann. III, art. 2 sexies
Chapitre 2 : Charges déductibles	**Textes principaux** : CGI, art. 31 (régime réel d'imposition), art. 32 (régime du micro-foncier) et art. 33 quater (redevable de la TVA)
Section 1 : Frais d'administration et de gestion	**Textes principaux** : CGI, art. 31-I 1° e **Doctrine administrative** : fiche n° 7 de la présente instruction
Section 2 : Indemnité d'éviction et frais de relogement	**Doctrine administrative** : DB 5 D 2219, n°s 10 à 13 ; BOI 5 D-4-05, n°s 12 à 17
Section 3 : Travaux	**Textes principaux** : Propriétés urbaines : CGI, art. 31 I 1° a (dépenses de réparation et d'entretien), art. 31 I 1° b (dépenses d'amélioration des locaux d'habitation), art. 31 I 1° b bis (dépenses d'amélioration des locaux professionnels) et art. 31 I 1° f, g et h (locaux pour lesquels une déduction au titre de l'amortissement est pratiquée) Propriétés rurales : CGI, art. 31-I 2° c, c bis, c ter, c quater et c quinquies ; CGI, ann. III, art. 2 undecies **Doctrine administrative** : fiche n° 8 de la présente instruction
Section 4 : Charges locatives	**Textes principaux** : CGI, art. 29 et 31-I 1° a ter (dépenses locatives supportées par le propriétaire et non remboursées au départ du locataire) **Doctrine administrative** : BOI 5 D-4-05 n°s 4 à 30
Section 5 : Impôts	**Textes principaux** : CGI, art. 31-I 1° c **Doctrine administrative** : DB 5 D 2228, fiches n° 5 et n° 12 de la présente instruction
Section 6 : Primes d'assurance	**Textes principaux** : CGI, art. 31-I 1° a bis et art. 31-I-2° a **Doctrine administrative** : fiche n° 9 de la présente instruction
Section 7 : Provisions pour charges de copropriété	**Textes principaux** : CGI, art. 31-I 1° a quater **Doctrine administrative** : BOI 5 D-4-05 n°s 31 à 44
Section 8 : Intérêts et frais d'emprunt	**Textes principaux** : CGI, art. 31-I 1° d **Doctrine administrative** : fiche n° 10 de la présente instruction
Section 9 : Déductions spécifiques (voir également Titre IV Régimes spéciaux)	**Textes principaux** : CGI, art. 31-I 1° i, j, k, l, m, n **Doctrine administrative** : fiche n° 11 de la présente instruction

	TEXTES ET DOCTRINE ADMINISTRATIVE EN VIGUEUR
Chapitre 3 : Détermination du résultat foncier	**Textes principaux** : CGI, art. 28 et art. 156-I 3° **Doctrine administrative** : DB 5 D 31
Section 1 : Détermination du bénéfice ou du déficit	**Textes principaux** : CGI, art. 28 **Doctrine administrative** : DB 5 D 3111 (cas général) et DB 5 D 3112 (cas particuliers)
Section 2 : Règles d'imputation des déficits	**Textes principaux** : CGI, art. 156-I 3° **Doctrine administrative** : DB 5 D 312, DB 5 D 3121 (imputation des déficits des immeubles ordinaires) et DB 5 D 3122 (imputation des déficits des immeubles spéciaux)
TITRE IV : REGIMES SPECIAUX	
Chapitre 1 : Propriétés rurales	**Textes principaux** : CGI, art. 31-I 2° a (renvoi à certaines dépenses des propriétés urbaines), CGI, art. 31-I 2° c (dépenses d'amélioration des propriétés bâties), CGI, art. 31-I 2° c bis (mise aux normes des bâtiments d'exploitation rurale), CGI, art. 31-I 2° c ter (construction d'un nouveau bâtiment d'exploitation), CGI, art. 31-I 2° c quater (dépenses d'amélioration des propriétés non bâties) et CGI, art. 31-I 2° c quinquies (travaux de restauration des espaces naturels) ; CGI, ann. III, art. 2 undecies (mise aux normes des bâtiments agricoles) **Doctrine administrative** : fiche n° 12 de la présente instruction
Chapitre 2 : Encouragement à la location de logements neufs	
Section 1 : Déduction au titre de l'amortissement « Périssol » (Dispositif dont le bénéfice ne peut plus être demandé)	**Textes principaux** : CGI, art. 31-I 1° f et CGI, ann. II, art. 1 à 1 D **Doctrine administrative** : DB 5 D 2226, n°s 1 à 91 (économie générale), DB 5 D 322, n°s 1 à 12 (obligations déclaratives particulières) ; BOI 5 D-2-00 (prorogation du dispositif – date limite d'achèvement)
Section 2 : Déduction au titre de l'amortissement « Besson » (Dispositif dont le bénéfice ne peut plus être demandé)	**Textes principaux** : CGI, art. 31-I 1° g ; CGI, ann. III, art. 2 terdecies, 2 quindecies, 2 sexdecies, 2 septdecies, 2 novodecies, 2 vicies **Doctrine administrative** : DB 5 D 2226, n°s 92 à 97 ; BOI 5 D-4-99 et 5 D-6-99 (économie générale), BOI 5 D-1-00 (plafonds 2000), BOI 5 D-1-01 (plafonds 2001), BOI 5 D-2-02 (plafonds 2002), BOI 5 D-4-02 (mise à disposition du logement à un ascendant ou descendant) ; BOI 5 D-1-03 (plafonds 2003), BOI 5 D-5-03 (possibilité de louer à un ascendant ou descendant), BOI 5 D-2-04 (plafonds 2003 et 2004 ; nouveau zonage A, B et C), BOI 5 D-2-05 (plafonds 2005), BOI 5 D-1-06 (plafonds 2006) et BOI 5°D-1-07 (plafonds 2007)
Section 3 : Déduction au titre de l'amortissement « Robien » (voir infra chapitre SCPI pour le « Robien-SCPI »)	**Textes principaux** : CGI, art. 31-I 1° h (« Robien ») et CGI, art. 31-I 1° k (« Robien ZRR ») et CGI, ann. III, art. 2 terdecies A, 2 quindecies A, 2 quindecies B, 2 quindecies C, 2 sexdecies-0 A ter, 2 septdecies, 2 novodecies A, 2 vicies **Doctrine administrative** : BOI 5 D-2-04 (plafonds 2003 et 2004 ; nouveau zonage A, B et C), BOI 5 D-2-05 (plafonds 2005), BOI 5 D-3-05 (économie générale), BOI 5 D-6-05 (Robien ZRR) et BOI 5 D-1-06 (plafonds 2006) et BOI 5°D-1-07 (plafonds 2007)
Section 4 : Déduction au titre de l'amortissement « Robien-recentré » et « Borloo-neuf »	**Textes principaux** : CGI, art. 31-I 1° h et l **Doctrine administrative** : BOI 5 D-4-06 et BOI 5°D-1-07 (plafonds 2007)

	TEXTES ET DOCTRINE ADMINISTRATIVE EN VIGUEUR
Chapitre 3 : Autres encouragements à la location	
Section 1 : Dispositif « Besson-ancien » (Dispositif dont le bénéfice ne peut plus être demandé)	**Textes principaux** : CGI, art. 31 I 1° j ; CGI, ann. III, art. 2 duodecies; 2 quaterdecies, 2 quaterdecies B, 2 sexdecies, 2 sexdecies A, 2 septdecies et 2 octodecies **Doctrine administrative** : BOI 5 D-4-99 et 5 D-6-99 (économie générale), BOI 5 D-1-00 (plafonds 2000), BOI 5 D-1-01 (plafonds 2001), BOI 5 D-2-02 (plafonds 2002), BOI 5 D-4-02 (mise à disposition du logement d'un ascendant ou descendant), BOI 5 D-1-03 (plafonds 2003), BOI 5 D-3-03 (passage de 25% à 40% du taux de la déduction), BOI 5 D-2-04 (plafonds 2003 et 2004 ; nouveau zonage A, B et C), BOI 5 D-2-05 (plafonds 2005), BOI 5 D-1-06 (plafonds 2006) et BOI 5°D-1-07 (plafonds 2007)
Section 2 : Dispositif « Lienemann » (Dispositif dont le bénéfice ne peut plus être demandé)	**Textes principaux** : CGI, art. 31 I 1° j ; CGI, ann. III, art. 2 duodecies A, 2 quaterdecies A, 2 quaterdecies B, 2 sexdecies-0 A, 2 sexdecies-0 A bis et 2 septdecies **Doctrine administrative** : BOI 5 D-8-02 (économie générale du dispositif), BOI 5 D-1-03 (plafonds 2003), BOI 5 D-2-04 (plafonds 2003 et 2004 ; nouveau zonage), BOI 5 D-2-05 (plafonds 2005), BOI 5 D-1-06 (plafonds 2006) et BOI 5 D-1-07 (plafonds 2007)
Section 3 : Conventionnement ANAH sans travaux (« Borloo-ancien »)	**Textes principaux** : CGI, art. 31-I 1° m **Doctrine administrative** : instruction distincte à paraître et BOI 5 D-1-07 (plafonds 2007)
Section 4 : Mise en location de logements vacants	**Textes principaux** : CGI, art. 31-I 1° n **Doctrine administrative** : BOI 5 D-3-06
Section 5 : Mobilité professionnelle du bailleur	**Textes principaux** : CGI, art. 31 I 1° i ; CGI, ann. III, art. 2 unvicies (obligations déclaratives) **Doctrine administrative** : BOI 5 D-2-06
Chapitre 4 : SCPI / OPCI	
Section 1 : SCPI	**Textes principaux** : CGI, art. 8 et art. 31 bis (« Robien-SCPI » / « Borloo-SCPI ») ; CGI, ann. III, art. 2 octodecies A, 2 octodecies B, 2 novodecies B et 2 vicies **Doctrine administrative** : BOI 5 D-3-05 n°s 209 à 274 (économie générale « Robien-SCPI ») et BOI 5 D-4-06 (« Borloo-SCPI »)
Section 2 : OPCI	**Textes principaux** : CGI, art. 14 A et art. 31-I 1° e bis **Doctrine administrative** : instruction distincte à paraître
Chapitre 5 : Régime des monuments historiques	**Textes** : CGI, art. 156-I 3° (imputation sans limite du déficit foncier), art. 156-II 1° ter (charges sur le revenu global lorsque le monument ne procure pas de recettes) et CGI, ann. III, art. 41 E à 41 J **Doctrine administrative** : DB 5 D 27 (renvoi à la DB 5 B) ; DB 5 B-2428, n°s 70 et s. (économie générale)
Chapitre 6 : Régime « Malraux »	**Textes principaux** : CGI, art. 31-I 1° b ter (charges spécifiques « Malraux ») et art. 156-I 3° (imputation sans limite du déficit foncier) **Doctrine administrative** : DB 5 D 2225, n°s 1 à 18 (déduction de dépenses spécifiques) et DB 5 D 3122, n°s 1 à 104 (imputation sur le revenu global) ; BOI 5 D-6-04 (travaux réalisés dans des locaux temporairement affectés à un autre usage que l'habitation)

	TEXTES ET DOCTRINE ADMINISTRATIVE EN VIGUEUR
Chapitre 7 : Régime « zones franches urbaines » (Dispositif dont le bénéfice ne peut plus être demandé)	**Textes principaux** : CGI, art. 31-I 1° b quater (charges spécifiques) et art. 156-I 3° (imputation sans limite du déficit foncier) **Doctrine administrative** : DB 5 D 2225, n°s 19 à 26 (déduction de dépenses spécifiques), DB 5 D 3122, n°s 105 à 133 (imputation sur le revenu global) et DB 5 D 322, n°s 13 à 17 (obligations déclaratives particulières)
Chapitre 8 : Régime des immeubles bénéficiant du label « Fondation du patrimoine »	**Textes principaux** : CGI, art. 156-I 3°et art. 156-II 1° ter **Doctrine administrative** : DB 5 D 3122, n° 148 et BOI 5 B-5-05
Chapitre 9 : Régime « protection du patrimoine naturel » pour certains espaces naturels bénéficiant du label « Fondation du patrimoine »	**Textes principaux** : CGI, art. 156-I 3° 2ème alinéa (art.32 de la loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006) **Doctrine administrative** : instruction distincte à paraître
Chapitre 10 : Déficits des nus-propriétaires	**Textes** : CGI, art. 156-I 3° (principe d'imputation sur le revenu global) **Doctrine administrative** : DB 5 D 123 (imposition de l'usufruitier), DB 5 D 3122, n°s 134 à 147 (déficit des nus-propriétaires)
TITRE V : CONTROLE	
	Textes principaux : LPF, art. L. 16 (2ème alinéa), L. 73-3° **Doctrine administrative** : 5 D 33 (renvoi à la DB 13 L 1553)

•

Fiche n° 1
CHAMP D'APPLICATION DES REVENUS FONCIERS
REVENUS TIRES DE LA LOCATION

Sommaire

Section 1 : Revenus des propriétés bâties et des biens assimilés **4**
A. REVENUS TIRES DE LA LOCATION DES PROPRIETES BATIES ET DES BIENS ASSIMILES **5**
B. RECETTES ACCESSOIRES A LA LOCATION DE PROPRIETES BATIES OU DE BIENS ASSIMILES **10**

Section 2 : Revenus des propriétés non bâties **12**
A. REVENUS TIRES DE LA LOCATION DES PROPRIETES NON BATIES **13**
B. RECETTES ACCESSOIRES A LA LOCATION DES PROPRIETES NON BATIES **21**
1. Location du droit de chasse **22**
2. Concession du droit d'exploitation de carrières **26**
3. Redevances tréfoncières **27**
4. Concession du droit d'exploitation d'une source thermale **28**

Section 3 : Limites avec les autres catégories de revenus **29**
A. LIMITES AVEC LES BENEFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX **30**
1. Les propriétés sont inscrites à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale **31**
2. La location porte à la fois sur un immeuble et des biens meubles ou s'accompagne de prestations particulières **32**
3. Les propriétés ne sont pas inscrites à l'actif de l'entreprise industrielle, commerciale ou artisanale, mais sont affectées par l'exploitant propriétaire à l'activité professionnelle **39**
4. Revenus accessoires **40**
B. LIMITES AVEC LES BENEFICES AGRICOLES **43**
C. LIMITES AVEC LES BENEFICES NON COMMERCIAUX **51**

Les précisions apportées par la documentation administrative 5 D 111 n°1 à 6 (revenus des propriétés bâties), 5 D 112 (revenus des propriétés non bâties), 5 D 113 (revenus accessoires), 5 D 114 (forme des revenus), 5 D1321, 5 D 1322 et 5 D 1323 (exonérations temporaires supprimées) et par les instructions administratives publiées au bulletin officiel des impôts sous les références 5 D-7-99, 5 D-4-00, 5 D-2-01 5 D-5-02, 5 D-2-03, 5 D-1-04 et 5 D-1-05 (dispositions applicables aux exonérations temporaires supprimées) sont rapportées.

1. D'une manière générale, sont compris pour l'établissement de l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des revenus fonciers, en application de l'article 14 du code général des impôts (CGI), les revenus des propriétés bâties (section 1) et des propriétés non bâties de toute nature (section 2), lorsqu'ils ne sont pas inclus dans les bénéfices d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale, d'une exploitation agricole ou d'une profession non commerciale (section 3).

2. Les revenus des propriétés bâties et non bâties qui constituent des revenus fonciers sont imposables dans cette catégorie quelle que soit la forme de leur paiement (argent ou nature), de leur versement ou de leur mise à disposition à la condition notamment d'avoir été perçus par une personne passible de l'impôt sur le revenu ou par une société non soumise à l'impôt sur les sociétés et fiscalement domiciliée en France.

Voir la fiche n° 6 de la présente instruction.

3. Les revenus fonciers peuvent notamment provenir des propriétés données en location par le contribuable ou un membre de son foyer fiscal. Les propriétés données en location sont celles dont la jouissance est consentie à titre onéreux à un tiers en vertu d'un bail écrit ou d'une convention orale. Font également partie des revenus fonciers imposables :

- les revenus qui proviennent de propriétés dont le propriétaire ou un membre du foyer fiscal se réserve la disposition, sauf cas d'exonération prévu par la loi ;

Voir la fiche n° 2 de la présente instruction.

- les revenus distribués par un fonds de placement immobilier (« OPCI-FPI ») mentionné à l'article 239 nonies du CGI, sur le fondement de l'article 14 A du même code.

Section 1 : Revenus des propriétés bâties et des biens assimilés

4. Les revenus fonciers tirés de la location des propriétés bâties ou de biens assimilés relèvent, en application de l'article 14 du CGI, de la catégorie des revenus fonciers, qu'il s'agisse des revenus des locations proprement dits (A) ou des recettes accessoires à ceux-ci (B).

Ces revenus sont inclus dans cette catégorie à la condition qu'ils ne puissent être rattachés à une activité artisanale, commerciale, industrielle, agricole ou non commerciale (voir n° **29.**).

A. REVENUS TIRES DE LA LOCATION DES PROPRIETES BATIES ET DES BIENS ASSIMILES

5. Propriétés bâties proprement dites. Relèvent de la catégorie des revenus fonciers, en application du 1° de l'article 14 du CGI, les revenus des propriétés bâties.

Ces propriétés s'entendent des constructions fixées au sol à perpétuelle demeure et revêtant l'aspect de véritables bâtiments (maisons, usines, magasins, bureaux, locaux destinés à loger les gardiens, bâtiments ruraux tels que granges, écuries, caves, celliers, pressoirs, étables, métairies, locaux destinés à serrer les récoltes, etc.).

6. Outillage fixe des établissements industriels. En application du a du 1° de l'article 14 du CGI, sont compris dans les revenus fonciers les revenus de l'outillage des établissements industriels attaché au fonds à perpétuelle demeure, dans les conditions indiquées au premier paragraphe de l'article 525 du code civil, ou reposant sur des fondations spéciales faisant corps avec l'immeuble.

L'outillage attaché au fonds à perpétuelle demeure s'entend de celui qui doit être scellé en plâtre ou à chaux ou à ciment, ou bien être fixé de telle manière qu'il ne puisse être détaché sans être fracturé ou détérioré ou sans briser ou détériorer la partie du fonds à laquelle il est attaché (démolition d'un mur, d'un plancher ou d'installations importantes spécialement construites pour assurer la fixité de certains appareils).

L'outillage des établissements industriels reposant sur des fondations spéciales faisant corps avec l'immeuble s'entend de celui qui repose sur une assise ou des fondations spécialement aménagées pour le recevoir et faisant elles-mêmes partie intégrante des constructions.

En pratique, de tels aménagements relèvent le plus souvent d'autres catégories d'imposition (voir n° **29.**).

7. Installations commerciales ou industrielles assimilables à des constructions. En application du b du 1° de l'article 14 du CGI, sont compris dans les revenus fonciers les revenus de toutes installations commerciales ou industrielles assimilables à des constructions.

Il s'agit notamment des grands réservoirs destinés à contenir des combustibles liquides ou d'autres produits et qui, en raison de leurs dimensions et de leur poids, doivent être assemblés sur place ou sur un terrain voisin de leur emplacement définitif et ne sont pas susceptibles d'être déplacés d'un entrepôt à un autre par des moyens de transport normaux.

En pratique, de tels aménagements relèvent le plus souvent d'autres catégories d'imposition (voir n° **29.**).

8. Bateaux utilisés en un point fixe et aménagés pour l'habitation, le commerce ou l'industrie. En application du c du 1° de l'article 14 du CGI, sont compris dans les revenus fonciers les revenus des bateaux utilisés en un point fixe et aménagés pour l'habitation, le commerce ou l'industrie, même s'ils sont seulement retenus par des amarres.

Cette disposition concerne plus spécialement les péniches ou bateaux de plaisance qui ne quittent pratiquement jamais leur lieu d'amarrage (ex : péniche utilisée comme habitation, etc.) lorsque les conditions suivantes sont simultanément remplies :

- le bateau ou la péniche n'est pas destiné à la navigation ;

- il est soumis à la taxe foncière sur les propriétés bâties.

9. Immeuble faisant l'objet d'un bail à réhabilitation. En application de l'article 33 quinquies du CGI, présentent également le caractère de revenus fonciers au sens de l'article 14 du CGI les loyers et prestations de toute nature qui constituent le prix d'un bail à réhabilitation conclu dans les conditions prévues par les articles L. 252-1 à L. 252-4 du code de la construction et de l'habitation.

Toutefois, le revenu représenté par la valeur des travaux de construction, de reconstruction ou d'agrandissement réalisés par le preneur conformément à l'article L. 252-1 du code de la construction et de l'habitation ne donne lieu à aucune imposition.

B. RECETTES ACCESSOIRES A LA LOCATION DE PROPRIETES BATIES OU DE BIENS ASSIMILES

10. Il convient en principe de rattacher aux revenus fonciers les redevances qui ont leur origine dans le droit de propriété ou d'usufruit et qui proviennent de la mise à disposition de tiers, par le propriétaire, de certains droits attachés aux propriétés qui lui appartiennent (RM Destrade, JOAN n° 9748 du 23 février 1987 p. 991).

Ainsi, peuvent être rattachées à des revenus fonciers les recettes accessoires à la location de propriétés bâties ou de biens assimilés provenant :

- de la location du droit d'affichage, c'est-à-dire toutes les redevances perçues par les propriétaires pour l'utilisation des balcons, toitures ou pignons de leurs immeubles en vue de l'affichage ou de la publicité lumineuse ;

- d'une façon générale, de toutes autres redevances qui ont leur origine dans le droit de propriété ou d'usufruit et qui proviennent de la mise à la disposition de tiers, par le propriétaire, de certains droits attachés aux propriétés bâties ou de biens assimilés lui appartenant (location de toit pour des antennes de téléphonie mobile par exemple).

11. Les revenus accessoires ne sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers que lorsqu'ils ne sont pas inclus dans des bénéfices professionnels (voir n° **29.**).

Section 2 : Revenus des propriétés non bâties

12. Les revenus fonciers tirés de la location des propriétés non bâties de toute nature relèvent, en application de l'article 14 du CGI, de la catégorie des revenus fonciers, qu'il s'agisse des revenus des locations proprement dits (A) ou des recettes accessoires à ces derniers (B).

Ces revenus sont inclus dans cette catégorie à la condition qu'ils ne puissent être rattachés à une activité artisanale, commerciale, industrielle, agricole ou non commerciale (voir n° **29.**).

A. REVENUS TIRES DE LA LOCATION DES PROPRIETES NON BATIES

13. Le 2° de l'article 14 du CGI confère le caractère de revenus fonciers aux revenus des propriétés non bâties de toute nature, y compris ceux des terrains occupés par les carrières, mines et tourbières, les étangs, les salines et marais salants.

14. Terres agricoles. Lorsqu'une propriété rurale non bâtie est donnée en location par bail à ferme, les fermages constituent des revenus fonciers (CE, arrêt du 28 juin 1978, req. n° 6147).

En revanche, le métayage est considéré comme un mode d'exploitation, tant pour le bailleur que pour le métayer. Ceux-ci sont donc imposés, chacun pour leur part, dans la catégorie des bénéfices agricoles (voir n°s **43.** et s.).

15. Carrières, sablières, ardoisières, tourbières. Le 2° de l'article 14 du CGI prévoit notamment que les revenus provenant des terrains occupés par les carrières, mines et tourbières ont le caractère de revenus fonciers à la condition que la location ne porte pas sur un établissement muni du mobilier ou du matériel nécessaire à son exploitation et ne s'accompagne pas de la location d'éléments incorporels (clientèle par exemple) du fonds de commerce précédemment exploité par le propriétaire du sol.

Les sommes perçues par un contribuable en échange du droit d'exploiter des gravières rattachées à des terrains lui appartenant constituent des revenus fonciers imposables entre ses mains au titre des années au cours desquelles il en a eu la disposition, même si une décision juridictionnelle ultérieure, qualifiant les gravières de dépendances du domaine public fluvial, l'a condamné à reverser ces sommes à son cocontractant (CE, arrêt du 19 octobre 1988, n° 81372).

En revanche, l'indemnité allouée dans le cadre d'une procédure d'expropriation au propriétaire d'une carrière exploitée par une société en vertu d'un contrat de fortage, ayant pour cause la cession d'un droit immobilier, n'est pas imposable dans la catégorie des revenus fonciers, mais relève du régime des plus-values immobilières (CAA Bordeaux, arrêt du 21 novembre 1996, n° 95-720).

16. Courts de tennis, terrains de sport. Les revenus tirés de la location par bail de courts de tennis ou de terrains de sport ont le caractère de revenus fonciers lorsque le contrat ne porte que sur les terrains ou des bâtiments qui ne sont pas munis du matériel et du mobilier d'exploitation.

En revanche, l'activité revêt un caractère commercial si les terrains sont mis à la disposition de la clientèle moyennant une redevance horaire ou saisonnière (voir n° **30.**).

17. Terrains de camping. La location d'un emplacement sur un terrain nu constitue un acte purement civil dont les profits entrent dans la catégorie des revenus fonciers.

En revanche, lorsqu'il s'agit d'un terrain aménagé ou sur lequel est assuré un service de gardiennage, l'opération de location revêt, en principe, un caractère commercial entraînant l'assujettissement du profit correspondant à l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices industriels et commerciaux (voir n° **30.**).

18. Terrains servant de dépôt d'ordures. Les redevances perçues par un propriétaire qui autorise une entreprise à déverser des ordures ménagères sur un terrain antérieurement utilisé à usage de carrière n'ont pas le caractère d'indemnités destinées à compenser la dépréciation de cette propriété. Si elles ne sont pas incluses dans les bénéfices d'une entreprise, d'une exploitation ou d'une profession, elles constituent des revenus fonciers (CE, arrêt du 12 juillet 1969, req. n° 73232, 7e et 9e s.-s.).

19. Terrains occupés par des étangs ou par des ballastières. Les revenus tirés de la location des terrains occupés par des étangs ou des ballastières relèvent de la catégorie des revenus fonciers (RM Herment, Sén. JO du 24 novembre 1978, p. 1326 n° 994).

Le propriétaire d'un étang qui loue le droit de pêche est imposable au titre des revenus fonciers, à moins que ces profits ne soient compris dans les bénéfices d'une entreprise artisanale, industrielle, commerciale ou d'une exploitation agricole. En effet, lorsque les propriétaires exploitent professionnellement des étangs ou ballastières, les revenus correspondants relèvent de la catégorie des bénéfices agricoles ou des bénéfices industriels et commerciaux, selon la nature de l'activité exercée (voir n° **29.**). Ainsi, le propriétaire qui exploite lui-même l'étang en revendant le poisson pêché est imposable au titre des bénéfices agricoles.

20. Immeuble non bâti donné en location par bail à construction. En application de l'article 33 bis du CGI, ont le caractère de revenus fonciers au sens de l'article 14 du même code les loyers et prestations de toute nature qui constituent le prix d'un bail à construction passé dans les conditions prévues par les articles L. 251-1 à L. 251-9 du code de la construction et de l'habitation, sous réserve des dispositions de l'article 151 quater du CGI.

B. RECETTES ACCESSOIRES A LA LOCATION DES PROPRIETES NON BATIES

21. Il convient en principe de rattacher aux revenus fonciers les redevances qui ont leur origine dans le droit de propriété ou d'usufruit et qui proviennent de la mise à disposition de tiers, par le propriétaire, de certains droits attachés aux propriétés qui lui appartiennent (RM Destrade, AN n° 9748, JO du 23 février 1987 p. 911).

Ainsi, peuvent être rattachées à des revenus fonciers les recettes accessoires à la location de propriétés non bâties de toute nature provenant de la location du droit de chasse, de la concession du droit d'exploitation des carrières, de redevances tréfoncières et, d'une façon générale, de toutes autres redevances qui ont leur origine dans le droit de propriété ou d'usufruit et qui proviennent de la mise à la disposition de tiers, par le propriétaire, de certains droits attachés aux propriétés non bâties lui appartenant.

Bien entendu, les revenus accessoires ne sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers que lorsqu'ils ne sont pas inclus dans des bénéfices professionnels (voir n° **29.**).

1. Location du droit de chasse

22. Dès lors que la jouissance du droit de chasse procède du droit de propriété ou d'un droit réel immobilier, elle constitue, pour son titulaire, un élément du revenu foncier imposable.

23. Définition du droit de chasse. Le droit de chasse est un attribut du droit de propriété. Il appartient donc normalement au propriétaire du sol, que le propriétaire soit une personne physique ou une personne morale dont les membres sont imposables dans les conditions prévues à l'article 8 du CGI.

Le droit de chasse doit être distingué des simples droits personnels permettant l'exercice de la chasse. Tel est le cas du droit que le locataire de la chasse tient du contrat de bail, de la faculté de chasser que le détenteur du droit de chasse peut accorder à quiconque dès lors qu'il n'a pas affermé la chasse, du droit de chasser conféré aux preneurs de baux ruraux par l'article L. 415-7 du code rural, du droit que les associés ou titulaires « d'actions » d'une société de chasse tiennent du contrat de société.

En cas de démembrement du droit de propriété, le droit de chasse revient au titulaire du droit réel de jouissance : usufruitier, superficiaire, emphytéote ou usager détenant un titre lui conférant le droit de chasse.

Le bail rural n'emporte pas location du droit de chasse au profit du preneur. Celui-ci ne bénéficie que du droit de chasser prévu à l'article L. 415-7 du code rural, droit statutaire qui lui est strictement personnel. Il ne peut, d'autre part, s'opposer à l'exercice du droit de chasse sur les terres qu'il tient à bail. Le propriétaire peut donc donner le droit de chasse en location à quiconque, y compris au preneur du bail rural.

24. Location du droit de chasse sur des terres affermées. Si la propriété n'est pas inscrite à l'actif d'une entreprise industrielle ou commerciale ou d'une exploitation agricole, les revenus provenant de la location du droit de chasse constituent, en application de l'article 29 du CGI, des revenus fonciers et sont ajoutés au fermage.

Dans le cas contraire, les produits de la location sont imposés (selon le cas dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (BIC), des bénéfices agricoles (BA) ou des bénéfices non commerciaux (BNC)) au titre de l'activité professionnelle à laquelle ils se rattachent (voir n° **29.**).

25. Location du droit de chasse sur une propriété dont le contribuable se réserve la jouissance. Les profits tirés de la location du droit de chasse sur des terres dépendant d'une propriété d'agrément dont le propriétaire se réserve la jouissance sont soumis à l'impôt sur le revenu :

- soit dans la catégorie des revenus fonciers, conformément aux dispositions des articles 29 et 30 du CGI, si la propriété fait partie du patrimoine privé du bailleur de la chasse ;

Sur les situations dans lesquelles les revenus proviennent de propriétés dont le contribuable se réserve la jouissance, voir la fiche n° 6 de la présente instruction

- soit dans la catégorie des bénéfices industriels ou commerciaux ou dans celle des bénéfices agricoles, si les terres sont inscrites à l'actif d'une entreprise industrielle ou commerciale ou d'une exploitation agricole (voir n° **29.**).

2. Concession du droit d'exploitation de carrières

26. Les profits réalisés par le propriétaire d'une carrière qui en concède l'exploitation à un tiers doivent être compris dans les revenus fonciers lorsque la location ne porte que sur le gisement, à l'exclusion notamment du matériel et des moyens d'exploitation.

Si la concession du droit d'extraction s'accompagne de la location des moyens matériels de production ou de la mise en gérance du fonds d'industrie, les profits correspondants relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (voir n° **30.**).

3. Redevances tréfoncières

27. Il s'agit des indemnités qu'un concessionnaire de mines paie au propriétaire des terrains situés dans le périmètre de sa concession. Quelles que soient les modalités de paiement retenues (somme proportionnelle à la superficie des terres concédées ou aux tonnages extraits), les redevances tréfoncières doivent être comprises dans les revenus fonciers.

4. Concession du droit d'exploitation d'une source thermale

28. Le propriétaire qui donne en location une propriété qui fait partie de son patrimoine privé et dans laquelle se trouve une source thermale, moyennant un loyer qui se compose d'un élément fixe d'une part, d'une redevance proportionnelle aux recettes réalisées par l'établissement thermal locataire d'autre part, doit comprendre l'ensemble de ces sommes dans ses revenus bruts fonciers (CE, arrêt du 7 mars 1960, req. n° 45187).

Section 3 : Limites avec les autres catégories de revenus

29. L'article 14 du CGI prévoit que les revenus des propriétés bâties et des biens assimilés et ceux des propriétés non bâties de toute nature sont compris dans la catégorie des revenus fonciers, lorsqu'ils ne sont pas inclus dans les bénéfices d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale (A), d'une exploitation agricole (B) ou d'une profession non commerciale (C).

Ainsi, lorsqu'ils sont compris dans les bénéfices d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale, d'une exploitation agricole ou d'une profession non commerciale, les revenus des propriétés en cause sont déterminés selon les règles propres à la catégorie de bénéfices à laquelle ils sont rattachés. Les revenus provenant d'immeubles qui appartiennent à des personnes morales soumises de droit ou sur option à l'impôt sur les sociétés sont par ailleurs imposables à cet impôt.

A. LIMITES AVEC LES BENEFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX

30. Le champ d'application des bénéfices industriels et commerciaux est défini par les articles 34 et 35 du CGI. Relèvent notamment de cette catégorie :

- les revenus tirés de la mise en location des immeubles inscrits à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale ;

- les revenus tirés de la location simultanée d'immeubles et de meubles ou qui s'accompagne de certaines prestations ;

- les revenus tirés d'immeubles appartenant à l'exploitant, quoique non inscrits à l'actif de l'entreprise, et affectés à l'activité professionnelle ;

- les revenus accessoires aux revenus tirés de locations incluses dans des bénéfices professionnels.

1. Les propriétés sont inscrites à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale

31. Les revenus des propriétés inscrites à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale sont inclus dans les résultats de l'entreprise ou de l'exploitation.

Toutefois, lorsqu'une société, non soumise à l'impôt sur les sociétés, exerce plusieurs activités relevant de catégories distinctes pour l'assiette de l'impôt sur le revenu, il y a lieu, en principe, de considérer séparément chaque secteur d'activité. C'est ainsi que lorsqu'une société en nom collectif exerce une activité civile (location d'immeubles) et à titre principal ou accessoire une activité commerciale, les revenus tirés de la location ne sont taxables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux que dans la mesure où les immeubles loués figurent à l'actif du secteur commercial de la société ou sont compris dans son stock immobilier (voir également n° **44.**).

2. La location porte à la fois sur un immeuble et des biens meubles ou s'accompagne de prestations particulières

32. Location d'établissements commerciaux ou industriels munis du mobilier ou du matériel nécessaire à leur exploitation. Les profits correspondants sont en principe inclus dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, en application du 5° du I de l'article 35 du CGI.

En revanche, si le bail ne porte que sur les terrains, les bâtiments et l'outillage fixe d'un établissement industriel, les produits de la location sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers.

Conformément à la jurisprudence du Conseil d'État, il convient également d'assimiler à des recettes commerciales les produits de la location d'un immeuble industriel et commercial, même si elle ne porte que sur des locaux nus, lorsque, eu égard aux circonstances, la location apparaît comme un procédé destiné à permettre à l'ancien exploitant de poursuivre, sous des modalités différentes, son ancienne activité (CE, arrêt du 30 juin 1967, req. n° 70037, RJCD, 1ère partie, p. 191).

33. Location d'immeubles nus ayant pour effet de faire participer le bailleur à la gestion ou aux résultats de l'entreprise commerciale exploitée par le preneur. Les profits tirés de ces locations sont rangés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

Il en est notamment ainsi lorsque le loyer est calculé en fonction du bénéfice ou du chiffre d'affaires du locataire ou encore lorsqu'une clause du bail implique une participation du propriétaire aux résultats de l'entreprise locataire (CE, arrêt du 18 juillet 1973, req. n° 82577). Il en est de même lorsque le bailleur poursuit lui-même une activité commerciale qui constitue un ensemble économique étroitement intégré avec les activités de son ou de ses locataires (CE, arrêt du 29 avril 1977, req. n° 275, Ass. plén.).

34. Location du fonds de commerce et des locaux où il est exploité. Le propriétaire est imposable dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux pour l'ensemble des profits qu'il retire de cette location.

Il est cependant précisé que si les locaux commerciaux sont situés dans un immeuble dont le surplus est donné en location, dans les conditions de droit commun, il convient de procéder à la ventilation suivante :

- les produits de la location du fonds de commerce et du local où il est exploité relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ;

- les autres loyers sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers.

35. Location de garages ou de remises. Les revenus provenant de la location d'emplacements ou de boxes pour le garage de véhicules automobiles - ou le stockage de marchandises - entrent dans la catégorie des revenus fonciers, à la condition que le propriétaire n'assure aucun service ou prestation (lavage, distribution d'essence, atelier de réparations par exemple).

Dans le cas contraire, ces profits ont le caractère de revenus commerciaux.

36. Location en meublé. Selon la jurisprudence du Conseil d'État, les profits provenant de la location habituelle d'un immeuble garni de meubles ont un caractère commercial (CE, arrêt du 10 juillet 1925, RO, n° 5047). De même, la location de salles de spectacles ou de réunion munies du mobilier nécessaire à leur exploitation est considérée, sur le plan fiscal, comme une activité commerciale.

En revanche, la location ponctuelle d'un immeuble en meublé est constitutive d'un revenu foncier.

Pour plus de précisions sur la location en meublé
et notamment sur le caractère habituel de cette activité,
Voir DB 4 F 1113.

37. Sous-location. Les profits réalisés par des personnes qui sous-louent à des tiers des immeubles dont elles sont locataires n'entrent pas dans la catégorie des revenus fonciers. Ils relèvent, d'une manière générale, de celle des bénéfices non commerciaux (voir n° **51.**).

Toutefois, si la sous-location est consentie en meublé, les loyers ont le caractère de revenus commerciaux.

38. Mise à disposition d'immeubles pour le tournage de films. Les revenus perçus en échange de la mise à disposition d'un local nu ou d'espaces extérieurs pour le tournage d'un film sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers.

Les revenus perçus en échange de la mise à disposition d'un local meublé pour le tournage d'un film sont imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. Cela étant, si cette mise à disposition présente un caractère ponctuel (voir n° **36.**), ces revenus demeurent imposables dans la catégorie des revenus fonciers. S'agissant de revenus accessoires, il est précisé que ceux-ci ne peuvent, le cas échéant, bénéficier de l'exonération prévue à l'article 15-II du CGI.

Pour plus de précisions sur l'absence d'exonération des revenus accessoires des logements dont le contribuable se réserve la jouissance,
Voir n° 23. de la fiche n° 2 de la présente instruction.

3. Les propriétés ne sont pas inscrites à l'actif de l'entreprise industrielle, commerciale ou artisanale, mais sont affectées par l'exploitant propriétaire à l'activité professionnelle

39. Lorsqu'une propriété appartenant au patrimoine privé de l'exploitant est affectée à son activité industrielle, commerciale ou artisanale, le loyer fictif constitue une charge du résultat professionnel et peut à ce titre être déduit. L'exploitant doit soumettre à l'impôt sur le revenu le revenu fictif correspondant, dans la catégorie des revenus fonciers (CE 8 juillet 1998, n°164657, 8è et 9è s.-s., Meissonnier).

4. Revenus accessoires

40. Entreprises industrielles, commerciales ou artisanales soumises à un régime de bénéfice réel. Les revenus accessoires provenant d'immeubles inscrits à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale soumise à un régime de bénéfice réel (normal ou simplifié) sont inclus dans les bénéfices de l'entreprise.

41. Entreprises industrielles, commerciales ou artisanales soumises à un régime micro. Les recettes accessoires des revenus provenant d'immeubles immobilisés d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale soumise au régime micro ne peuvent être intégrées au résultat professionnel que lorsque les locations accessoires de ces immeubles sont elles-mêmes affectées à l'exercice de l'activité professionnelle (RM Destrade, AN n° 9748, JO publié le 23 février 1987 p. 991).

Dans le cas contraire, les revenus accessoires qui ne se rattachent pas directement à l'activité exercée sont exclus du résultat professionnel et doivent être imposés dans la catégorie des revenus fonciers.

42. Location du droit de chasse assortie de prestations de services. Les produits procurés par la location du droit de chasse ne peuvent présenter le caractère de revenus fonciers ou de bénéfices agricoles que si la location ne s'accompagne d'aucune prestation et si le gibier tiré et remis au bailleur n'est pas revendu par celui-ci.

Dans le cas contraire (location du droit de chasse assortie de la fourniture du couvert ou du gîte comme dans le cas des chasses à la journée, revente par le bailleur des animaux abattus...), les produits de la location sont imposables, en principe, dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, quel que soit le mode d'exploitation des terres.

Dans le cas où les revenus d'une chasse donnée en location sont imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, le loyer est pris en compte pour la détermination du résultat de l'exercice au cours duquel il est venu à échéance. Il convient, le cas échéant, d'y ajouter les profits retirés des prestations de services.

Il convient, bien évidemment, d'imposer le locataire dans la même catégorie des bénéfices industriels et commerciaux s'il pratique des opérations identiques (sous-location avec gîte ou couvert ou vente commerciale des animaux abattus).

Dans certaines situations, les produits tirés de la location du droit de chasse assortie de prestations de services sont imposables dans la catégorie des bénéfices agricoles (voir n° **43.**).

B. LIMITES AVEC LES BENEFICES AGRICOLES

43. Le champ d'application des bénéfices agricoles est défini à l'article 63 du CGI.

44. Location par bail à ferme. En principe, lorsque les propriétés agricoles sont données en location par un bail à ferme (fermage), les revenus tirés par le propriétaire de cette location sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers.

Toutefois, si le bail à ferme conclu par un particulier comprend le matériel d'exploitation, les revenus perçus par le propriétaire relèvent pour partie de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (location du matériel) et pour le surplus de la catégorie des revenus fonciers (location des terres et des bâtiments) (RM JOZEAU-MARIGNE : Sén. n° 11982, JO publié le 30 mai 1973 p. 499, BO 5 E-6-73 ; DB 5 E-112 n° 3, 15 mai 2000).

45. Location par bail à colonat partiaire. Lorsque les propriétés agricoles sont exploitées par le propriétaire en faire-valoir direct, ou bien lorsqu'elles sont données en location par bail à colonat partiaire (métayage), les revenus tirés de telles propriétés sont imposables dans la catégorie des bénéfices agricoles, et non au titre des revenus fonciers.

46. Location à soi-même. Lorsqu'un immeuble bâti ou non-bâti est affecté à l'activité agricole d'un exploitant sans être inscrit à l'actif de son exploitation, l'exploitant n'est pas autorisé à déduire de son revenu professionnel une somme correspondant au loyer que pourrait produire cet immeuble.

En effet, aux termes de l'article 63 du CGI, sont considérés comme bénéfice de l'exploitation agricole pour l'application de l'impôt sur le revenu, les revenus que l'exploitation de biens ruraux procure soit aux fermiers, métayers, colons partiaires, soit aux propriétaires exploitant eux-mêmes. Ces dispositions s'appliquent aux exploitants, propriétaires ou non, dont les revenus agricoles rémunèrent indistinctement le travail de l'exploitant et le capital foncier mis en œuvre, qu'il soit ou non inscrit à l'actif du bilan de l'exploitation (RM Jacquat, AN n° 53346, JO publié le 05 mars 2001 p. 1394 ; RM Cherpion, AN n° 30357, JO publié le 16 novembre 2004 p. 9012).

47. Revenus accessoires des exploitations soumises à un régime de bénéfice réel. Si les terres sont maintenues dans le patrimoine privé de l'exploitant, les revenus accessoires tirés du droit de propriété sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers.

Si les terres sont inscrites à l'actif de l'entreprise, les redevances énumérées ci-dessus constituent des produits accessoires de l'exploitation, imposables dans la catégorie des bénéfices agricoles.

48. Revenus accessoires des exploitations soumises au régime du forfait agricole. Les revenus accessoires constituent des revenus distincts du bénéfice forfaitaire, et sont donc imposables dans la catégorie des revenus fonciers. En effet, le mode de détermination du forfait collectif est incompatible avec la prise en compte des recettes accessoires.

Le Conseil d'État a jugé, concernant les propriétaires exploitants soumis à un régime d'imposition forfaitaire, que les produits qu'ils retirent d'une exploitation forestière de la concession de carrières présentaient le caractère de revenus fonciers, y compris lorsque les parcelles sur lesquelles sont situées ces carrières restent affectées à l'exploitation agricole (CE, arrêt du 24 octobre 1979, n° 9658). Cette jurisprudence a une portée générale. Elle est donc applicable à toutes les redevances qui ont leur origine dans le droit de propriété ou d'usufruit (RM Destrade, AN n° 9748, JO publié le 23 février 1987).

49. Location du droit de chasse sur un domaine agricole exploité par le propriétaire. Bien que les terres appartenant à l'exploitant et utilisées pour les besoins de l'exploitation doivent en principe figurer à l'actif du bilan en régime réel d'imposition, l'exploitant peut, sous certaines conditions, conserver ces biens dans son patrimoine privé. Deux hypothèses doivent donc être distinguées :

- les terres sont maintenues dans le patrimoine privé : les produits de la location du droit de chasse présentent le caractère de revenus fonciers et sont imposés au titre de cette catégorie du revenu ;

- les terres sont inscrites au bilan de l'exploitation ou au tableau des immobilisations : les revenus provenant de la location du droit de chasse constituent alors des produits accessoires de l'exploitation et sont en conséquence imposés dans la catégorie des bénéfices agricoles.

Selon une jurisprudence constante, les propriétaires exploitants soumis à un régime de bénéfice agricole forfaitaire doivent déclarer les profits qu'ils retirent de la location du droit de chasse sur leurs propriétés dans la catégorie des revenus fonciers (CE, arrêt du 3 novembre 1978, req. n° 3421).

50. Location du droit de chasse assortie de prestations de services. Dans le cas général, la location du droit de chasse assortie de prestations de services est imposable dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (voir n° **30.**).

En revanche, lorsqu'une telle activité est le fait d'un exploitant agricole soumis au régime du bénéfice réel et ayant inscrit ses terres au bilan, les profits ainsi réalisés demeurent imposables dans la catégorie des bénéfices agricoles lorsque simultanément :

- l'exploitation ne constitue pas une extension d'une activité industrielle ou commerciale ;

- l'ensemble des revenus provenant d'opérations à caractère commercial (ou non commercial) n'excède, pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2006, ni 30 % des recettes tirées de l'activité agricole, ni 50 000 €, remboursement de frais inclus et taxes comprises.

Dans le cas où les revenus d'une chasse donnée en location sont imposables dans la catégorie des bénéfices agricoles, le loyer est pris en compte pour la détermination du résultat de l'exercice au cours duquel il est venu à échéance. Il convient, le cas échéant, d'y ajouter les profits retirés des prestations de services.

C. LIMITES AVEC LES BENEFICES NON COMMERCIAUX

51. L'article 92 du CGI prévoit que sont considérés comme provenant de l'exercice d'une profession non commerciale ou comme revenus assimilés aux bénéfices non commerciaux, les bénéfices des professions libérales, des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçant et de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus.

52. Location d'immeubles liés à l'activité professionnelle. L'actif professionnel des personnes exerçant une activité non commerciale est composé, lorsqu'ils relèvent du régime de la déclaration contrôlée, des éléments affectés par nature à l'exercice de la profession et des éléments utilisés dans le cadre de celle-ci que l'exploitant a choisi d'inscrire sur le registre des immobilisations.

En conséquence, les revenus tirés de la mise en location d'un immeuble sont imposés dans la catégorie des bénéfices non commerciaux lorsque l'immeuble en cause est affecté par nature à l'exercice de la profession, qu'il ait été ou non inscrit sur le registre des immobilisations de l'activité professionnelle, ou bien si l'immeuble est utilisé pour l'exercice de la profession sans pour autant y être affecté par nature. Les produits accessoires se rapportant à ces éléments sont alors également inclus dans les bénéfices de l'activité (voir infra n° **56.**).

53. Sous-location. Relèvent également de la catégorie des bénéfices non commerciaux les profits tirés de la sous-location d'un immeuble. Toutefois, si la sous-location est consentie en meublé, les loyers ont le caractère de revenus industriels et commerciaux.

54. Sous-location d'un immeuble pris à bail emphytéotique. Un bail emphytéotique est un bail de longue durée portant sur un immeuble, par lequel l'emphytéote contractant acquiert un droit réel immobilier sur la chose. Lorsque l'emphytéote donne lui-même en location le bien dont il est preneur, les revenus qu'il perçoit sont imposés dans la catégorie des bénéfices non commerciaux. Il est rappelé que l'emphytéote, bien que détenant un droit réel immobilier, ne peut être considéré comme propriétaire ou usufruitier du bien ; c'est pour cette raison que les revenus correspondants relèvent de l'article 92 du CGI.

55. Revenus accessoires. L'actif professionnel des personnes exerçant une activité non commerciale est composé, lorsqu'ils relèvent du régime de la déclaration contrôlée, des éléments affectés par nature à l'exercice de la profession et des éléments utilisés dans le cadre de celle-ci que l'exploitant a choisi d'inscrire sur le registre des immobilisations. Les produits accessoires se rapportant à ces éléments sont alors inclus dans les bénéfices de l'entreprise.

•

Fiche n° 2
CHAMP D'APPLICATION DES REVENUS FONCIERS
PROPRIETES DONT LE CONTRIBUABLE SE RESERVE LA JOUISSANCE

Sommaire

Section 1 : Caractère imposable des revenus	**3**
A. REVENUS DES PROPRIETES BATIES ET DES BIENS ASSIMILES	**4**
B. REVENUS DES PROPRIETES NON BATIES	**8**
Section 2 : Exonérations	**13**
A. EXONERATION EN FAVEUR DES LOGEMENTS DONT LE CONTRIBUABLE SE RESERVE LA JOUISSANCE	**14**
1. Personnes concernées	**15**
2. Locaux d'habitation dont les revenus sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers	**16**
3. Locaux dont le propriétaire se réserve la jouissance	**19**
4. Revenus exonérés	**22**
5. Conséquence de l'exonération	**24**
B. EXONERATION EN FAVEUR DU DROIT DE CHASSE DONT LE CONTRIBUABLE SE RESERVE LA JOUISSANCE	**25**

Les précisions apportées par la documentation administrative 5 D 111, n° s 7 et 8 (Revenus des propriétés bâties), 5 D 112, n° s 3 et 4 (Revenus des propriétés non bâties), 5 D 113 (Revenus accessoires), 5 D 131 (Exonération permanente – logement dont le propriétaire se réserve la jouissance) et 5 D 251, n° s 6 à 10 (Propriétés rurales dont le propriétaire se réserve la jouissance) et par l'instruction administrative publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 5 D-5-05 (Exonération du droit de chasse dont le propriétaire se réserve la jouissance) sont rapportées.

1. D'une manière générale, sont compris pour l'établissement de l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des revenus fonciers, en application de l'article 14 du code général des impôts (CGI) :

- les revenus des propriétés bâties et des propriétés non bâties de toute nature, lorsqu'ils ne sont pas inclus dans les bénéfices d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale, d'une exploitation agricole ou d'une profession non commerciale ;

- les revenus qui proviennent des propriétés données en location par le propriétaire ou un membre de son foyer fiscal ;

Voir la fiche n° 1 de la présente instruction.

- les revenus distribués par un fonds de placement immobilier (« OPCI-FPI ») mentionné à l'article 239 nonies du CGI, sur le fondement de l'article 14 A du même code.

2. Font également partie des revenus fonciers imposables les revenus qui proviennent des propriétés dont le contribuable se réserve la disposition. Dans cette situation, en principe, le revenu que représente la valeur des avantages en nature dont le bailleur a bénéficié est donc imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus fonciers (section 1).

Toutefois, des exonérations sont prévues en faveur des logements dont le contribuable se réserve la jouissance et du droit de chasse dont le contribuable se réserve la jouissance (section 2).

Section 1 : Caractère imposable des revenus

3. Les revenus fonciers des propriétés dont le contribuable se réserve la jouissance sont imposables qu'ils se rapportent à des propriétés bâties (A) ou non bâties (B).

Les propriétés dont le contribuable se réserve la jouissance sont les immeubles ou parties d'immeubles occupés par le propriétaire ou dont il a concédé gratuitement la jouissance à un tiers sans y être obligé par un contrat, ou encore ceux qu'il a laissés vacants ou qu'il loue fictivement. Les revenus tirés de ces propriétés sont inclus dans cette catégorie à la condition qu'ils ne puissent être rattachés à une activité artisanale, commerciale, industrielle, agricole ou non commerciale.

A. REVENUS DES PROPRIETES BATIES ET DES BIENS ASSIMILES

4. Les revenus des propriétés bâties de toute nature, telles que maisons et usines ainsi que les revenus des biens assimilés (voir sur cette notion la fiche n° 1) sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers, en vertu du 1° de l'article 14 du CGI.

Les revenus de ces propriétés sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers même lorsque le propriétaire les utilise pour ses besoins personnels. Ce principe n'est toutefois susceptible de s'appliquer que si les revenus considérés ne sont pas compris dans les bénéfices d'une entreprise ou d'une exploitation.

5. Propriétés dont le propriétaire se réserve la jouissance. Les propriétaires doivent, en principe, comprendre dans leur base d'imposition le revenu des immeubles ou parties d'immeubles dont ils se réservent la jouissance et qui répondent simultanément aux critères suivants :

- ne pas être affectés à l'habitation (locaux industriels, commerciaux, artisanaux…). Sont en effet exonérés les locaux à usage d'habitation (voir n° **14.**) ;

- ne pas être inclus dans les bénéfices d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale, d'une exploitation agricole ou de titulaires de bénéfices non commerciaux.

6. Propriété inscrite à l'actif d'une entreprise. Les revenus des propriétés inscrites à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale, d'une exploitation agricole ou d'une profession non commerciale sont pris en compte pour la détermination des bénéfices professionnels.

7. Revenus accessoires. Il convient d'inclure dans les revenus fonciers les revenus accessoires des propriétés bâties dont le contribuable se réserve la jouissance. Aucune exonération n'est prévue.

Les revenus accessoires sont ceux qui proviennent de la location du droit d'affichage ou du droit de chasse, de la concession du droit d'exploitation des carrières, de redevances tréfoncières ou autres redevances analogues ayant leur origine dans le droit de propriété ou d'usufruit.

Les recettes accessoires perçues par le propriétaire doivent être ajoutées à la valeur locative des propriétés même lorsqu'elles se rapportent à des locaux d'habitation dont le revenu est exonéré (voir n° **14.** sur cette dernière exonération).

Le revenu en nature afférent au droit de chasse dont le propriétaire se réserve la jouissance n'est pas pris en compte, à compter de l'imposition des revenus de l'année 2005 (voir sur ce point, n°s **25.** et s.).

B. REVENUS DES PROPRIETES NON BATIES

8. Les revenus des propriétés non bâties de toute nature, y compris ceux des terrains occupés par les carrières, mines et tourbières, les étangs, les salines et marais salants, sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers, en vertu du 2° de l'article 14 du CGI.

Comme pour les propriétés bâties, les revenus de ces propriétés sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers même lorsque le propriétaire les utilise pour ses besoins personnels. Ce principe n'est toutefois susceptible de s'appliquer que si les revenus considérés ne sont pas compris dans les bénéfices d'une entreprise ou d'une exploitation.

9. Propriétés dont le propriétaire se réserve la jouissance. Les revenus des propriétés non bâties dont le propriétaire se réserve la jouissance sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers lorsque ces propriétés ne font l'objet d'aucune exploitation professionnelle. Tel peut être notamment le cas :

- d'un lac (CE, arrêt du 6 juillet 1966, n° 57644) ;

- de terrains non cultivés réservés pour la chasse (voir toutefois, n°s **25.** et **s.**) ;

- de parcs, et d'une manière générale de tous les terrains dont le propriétaire se réserve la jouissance pour son seul agrément ;

- de terrains occupés par des étangs et des ballastières (RM HERMENT, Sén. JO 24 novembre 1978, p. 1326 n° 994).

10. Propriétés non inscrites à l'actif affectées à l'exploitation du contribuable. Les revenus des propriétés non bâties exploitées directement par le propriétaire ne relèvent pas de la catégorie des revenus fonciers. Ainsi, sont inclus dans les bénéfices agricoles en application de l'article 63 du CGI :

- les revenus que l'exploitation de biens ruraux procure aux propriétaires exploitants ;

- les bénéfices provenant de la production forestière, même si les propriétaires se bornent à vendre les coupes de bois sur pied ;

- les produits de l'exploitation de champignonnières en galeries souterraines ;

- les produits des exploitations piscicoles ; un propriétaire qui exploite lui-même un étang et revend les produits de sa pêche exerce en effet une activité agricole ;

- les profits réalisés par un contribuable qui exploite des marais salants (CE, arrêt du 17 mai 1929, n° 77625).

11. Propriétés inscrites à l'actif d'une entreprise. Les revenus des propriétés inscrites à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale, d'une exploitation agricole ou d'une profession non commerciale sont pris en compte pour la détermination des bénéfices professionnels.

12. Revenus accessoires. Il convient d'inclure dans les revenus fonciers les revenus accessoires des propriétés non bâties que le propriétaire retire effectivement des propriétés non bâties dont il se réserve la jouissance.

Une exonération est toutefois prévue en faveur du droit de chasse dont le contribuable se réserve la jouissance (voir n° **25.**)

Section 2 : Exonérations

13. Deux exonérations sont applicables :

- une exonération en faveur des logements dont le contribuable se réserve la jouissance (A) ;

- une exonération en faveur du droit de chasse dont le contribuable se réserve la jouissance (B).

A. EXONERATION EN FAVEUR DES LOGEMENTS DONT LE CONTRIBUABLE SE RESERVE LA JOUISSANCE

14. Le II de l'article 15 du CGI prévoit que les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu.

1. Personnes concernées

15. L'exonération est accordée aux propriétaires proprement dits et à toutes les personnes qui, à défaut, seraient personnellement imposables au titre des revenus fonciers à raison de la valeur locative du logement dont elles se réservent la disposition.

Il en est notamment ainsi des indivisaires, des usufruitiers, des membres des sociétés dotées de la transparence fiscale au sens de l'article 1655 ter du CGI et de certains titulaires d'un contrat de location-attribution ou de location-vente.

Il en est également ainsi des sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés et non dotées de la transparence fiscale à raison des logements qu'elles mettent gratuitement à la disposition de leurs membres.

2. Locaux d'habitation dont les revenus sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers

16. Logements. L'exonération vise les logements, c'est-à-dire les locaux à usage d'habitation.

Cette exonération s'applique à tous les logements dont le propriétaire conserve la disposition, qu'il s'agisse de maison individuelle ou d'appartement situé dans un immeuble collectif. En outre, il est admis que l'exonération porte non seulement sur le revenu des logements proprement dits, mais également sur celui de leurs dépendances bâties et non bâties telles que garages, jardins, etc.

Sont donc exclus du bénéfice de l'exonération les revenus des propriétés dont le contribuable se réserve la jouissance qui ne sont pas affectées à l'habitation (terrains non cultivés, lacs, étangs, locaux commerciaux mis gratuitement à la disposition d'un tiers par exemple).

17. Imposition en revenus fonciers. L'exonération vise les logements dont les revenus seraient, à défaut, imposables dans la catégorie des revenus fonciers.

Sont donc exclus du bénéfice de l'exonération les revenus des immeubles ou parties d'immeubles qui sont inclus dans les bénéfices d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale, d'une exploitation agricole ou de titulaires de bénéfices non commerciaux.

18. Locaux compris dans une exploitation agricole. Le second alinéa du II de l'article 15 du CGI prévoit que cette exonération s'applique également aux locaux compris dans des exploitations agricoles et affectés à l'habitation des propriétaires exploitants.

3. Locaux dont le propriétaire se réserve la jouissance

19. Situations où le propriétaire est considéré comme se réservant la jouissance du logement. Un propriétaire est censé se réserver la jouissance des logements :

- que lui-même, ou un membre de son foyer fiscal, occupe, sans qu'il y ait à distinguer suivant que ces logements constituent pour leur occupant une habitation principale ou une résidence secondaire ;

- qu'il met gratuitement à la disposition d'un tiers sans y être tenu par un contrat de location ;

- qu'il laisse vacants (voir toutefois n° **20.** la situation des propriétaires qui destinent ces locaux à la location) ;

- qu'il loue fictivement (CE, arrêts du 11 octobre 1978, n° 6744 ; du 15 janvier 1982, n°s 16190 et 17057 ; du 29 juillet 1983, n° 28849 ; du 18 novembre 1985, n° 36285 ; du 31 août 1992, n° 73 334, LACHERETZ).

De même, les sociétés civiles non transparentes qui mettent gratuitement leurs locaux à la disposition de leurs membres sont considérées comme se réservant la jouissance de ces locaux.

20. Situations où le propriétaire n'est pas considéré comme se réservant la jouissance du logement. La jurisprudence ne considère pas comme étant réservés à la jouissance de leur propriétaire :

- des locaux vacants que celui-ci établit avoir mis en location en effectuant toutes diligences à cet effet même s'il les occupait précédemment (CE, arrêt du 13 février 1974, n° 86174) ;

- des immeubles en cours de construction lorsque le contribuable a manifesté clairement, auprès de l'administration, son intention d'utiliser le logement, une fois celui-ci achevé, pour se procurer des revenus fonciers par voie de location et que cette intention a été confirmée par la constatation d'une utilisation de cette nature dès l'achèvement de la construction (CE, arrêt du 27 mars 1977, n° 99923).

21. Exemples. La jurisprudence a considéré qu'entraient dans le champ d'application de l'exonération prévue par le II de l'article 15 du CGI :

- un immeuble dont le propriétaire se réserve la jouissance pendant qu'il y fait exécuter des travaux (CE, arrêt du 5 janvier 1972 n° 79935) ;

- un immeuble qu'une femme mariée sous le régime de la séparation de biens a, en vertu d'un contrat de bail régulier, donné en location à son mari, moyennant un loyer que celui-ci a effectivement payé, dès lors qu'elle y habite avec son mari (CE, arrêts du 16 janvier 1974, n° 82379 ; 8 octobre 1990, n° 81240, Cornec) ;

- le logement qu'un contribuable a mis à la disposition de son fils, dès lors que son propriétaire n'apporte pas la preuve du versement effectif d'un loyer et a déclaré n'avoir perçu pour cet immeuble aucun revenu foncier durant les années en litige (CE, arrêt du 24 novembre 1976, n° 96385 ; arrêt du 1er décembre 1982, n° 29311) ;

- un appartement qu'un contribuable a mis gratuitement à la disposition de sa mère (CE, arrêt du 16 janvier 1974, n° 82379) ;

- une maison qu'un contribuable aurait louée à sa mère sans pouvoir justifier ni du contrat de location, ni du paiement du loyer, alors même qu'il en aurait porté le montant dans sa déclaration de revenus fonciers (CE, arrêt du 21 décembre 1979, n° 14494) ;

- un logement demeuré vacant durant l'année entière, alors même qu'il aurait été vidé de ses meubles, mis en vente et laissé accessible à un acquéreur éventuel (CE, arrêt du 25 juillet 1975, n° 93646, voir également n° **20.**, dans le cas de locaux d'habitation vacants, mais destinés à la location) ;

- un appartement qu'un contribuable s'est abstenu d'offrir à la location et qui est resté vacant durant deux années et n'a été qu'ultérieurement loué durant une partie de l'année (CE, arrêt du 29 avril 1977, n° 92446) ;

- deux immeubles qu'un contribuable n'a ni donnés, ni offerts en location, dans lesquels il a fait procéder à d'importants travaux. Le fait que les immeubles concernés aient été revendus ultérieurement et que leur prix ait été employé à acquérir des appartements affectés à la location est sans influence (CE, arrêt du 23 mai 1991, n° 69886, Griffet) ;

- une maison qu'un contribuable a, pendant l'exécution de travaux, donnée en location à un tiers qui n'y a pratiquement pas séjourné alors que lui-même continuait à l'utiliser comme résidence secondaire (CE, arrêt du 22 février 1978, n° 3931).

4. Revenus exonérés

22. Exonération des revenus correspondant à la disposition du logement. L'exonération prévue au II de l'article 15 du CGI porte uniquement sur le revenu en nature correspondant à la disposition des logements proprement dits.

Il est toutefois admis que l'exonération porte également sur le revenu en nature correspondant à la disposition de leurs dépendances bâties et non bâties telles que garages, jardins, etc.

23. Exclusion des revenus accessoires. L'exonération ne s'étend pas aux revenus accessoires, qui résultent d'une location ou d'une concession, des propriétés dont le contribuable se réserve la jouissance.

Ainsi, les revenus accessoires sont imposables au titre des revenus fonciers, dans les conditions de droit commun, même lorsqu'ils se rapportent à des locaux d'habitation dont le revenu est exonéré.

5. Conséquence de l'exonération

24. L'exonération a pour contrepartie l'impossibilité de déduire les charges afférentes à ces immeubles.

Toutefois, les propriétaires d'immeubles historiques sont autorisés, sous certaines conditions, à déduire de leur revenu global, une partie des charges foncières qu'ils supportent, même s'ils occupent l'immeuble (voir DB 5 B 2428, n°s 70 et s.).

B. EXONERATION EN FAVEUR DU DROIT DE CHASSE DONT LE CONTRIBUABLE SE RESERVE LA JOUISSANCE

25. L'article 30 du CGI prévoit, pour l'imposition des revenus de l'année 2005 et suivantes, de ne pas tenir compte de la valeur locative du droit de chasse dont le propriétaire se réserve la jouissance sur ses terres pour la détermination des revenus fonciers. Il s'ensuit que le revenu en nature afférent au droit de chasse dont le propriétaire se réserve la jouissance est, en pratique, exonéré.

26. Définition du droit de chasse. Le droit de chasse est un attribut du droit de propriété. Il appartient donc normalement au propriétaire du sol, que le propriétaire soit une personne physique ou une personne morale dont les membres sont imposables dans les conditions prévues à l'article 8 du CGI.

Pour plus de précisions sur la définition du droit de chasse,
voir n° 23 de la fiche n° 1 de la présente instruction.

27. Droit de chasse dont le contribuable se réserve la jouissance. Seul le revenu en nature dont jouit le propriétaire qui se réserve le droit de chasse sur ses terres est concerné par la mesure d'exonération.

Il s'agit du revenu en nature dont jouit le propriétaire qui se réserve le droit de chasse sur ses terres, que ces immeubles soient affermés, exploités en faire-valoir direct (forfait ou régime du bénéfice réel agricole avec option pour le maintien des terres dans le patrimoine privé) ou inexploités. Il s'agit également des droits de chasse qui sont mis gratuitement à la disposition d'un tiers.

28. Droit de chasse afférent à des immeubles faisant partie du patrimoine privé. Le champ d'application de la mesure d'exonération est limité au revenu en nature issu du droit de chasse dont le propriétaire se réserve la jouissance, imposable dans la catégorie des revenus fonciers.

La valeur locative du droit de chasse se rapportant à un immeuble qui fait partie du patrimoine professionnel du contribuable est, le cas échéant, imposable dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices agricoles ou des bénéfices non commerciaux.

29. Location totale ou partielle du droit de chasse. En cas de location totale ou partielle du droit de chasse, les revenus tirés de la location du droit de chasse ne bénéficient pas de l'exonération et doivent donc être imposés conformément aux dispositions du second alinéa de l'article 29 du CGI.

En cas de location du droit de chasse avec réserve par le bailleur de l'exercice d'une partie de ce droit à son profit (ou au profit d'un nombre déterminé d'invités), le revenu imposable est constitué du seul revenu tiré de la location d'une partie du droit de chasse. L'avantage en nature procuré au bailleur par la réserve à son profit de l'autre partie du droit de chasse n'est pas pris en compte, quelle que soit l'importance de la valeur de cet avantage.

•

Fiche n° 3
SOCIETES

Sommaire

Section 1 : Sociétés transparentes **2**
A. SOCIETES CONCERNEES **3**
B. SITUATION DES ASSOCIES **6**
C. OBLIGATIONS DECLARATIVES **8**

Section 2 : Sociétés translucides **12**
A. SOCIETES ET ASSOCIES CONCERNES **13**
1. Sociétés soumises à l'impôt sur le revenu **14**
2. Associés concernés **16**
a) Parts détenues par des associés soumis à l'impôt sur les sociétés ou soumis à l'impôt sur le revenu et relevant de plein droit d'un régime réel des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) ou des bénéfices agricoles (BA) (CGI, art. 238 bis K-I, 1er alinéa) **17**
b) Parts détenues par des sociétés de personnes interposées (CGI, art. 238 bis K-I, 2nd alinéa) **20**
c) Parts détenues par les autres associés (CGI, art. 238 bis K-II) **22**
B. SITUATION DES ASSOCIES **23**
1. Imposition au nom des associés **24**
2. Démembrement des parts sociales **27**
a) Imposition du bénéfice social **30**
b) Prise en compte du déficit social **33**
3. Associé occupant **34**
C. REMUNERATIONS VERSEES AUX GERANTS **35**
1. Gérant associé **36**
2. Gérant non associé **37**
D. OBLIGATIONS DECLARATIVES **38**

Les précisions apportées par la documentation administrative 5 D 1221 (Personnes imposables – sociétés immobilières dotées de la transparence fiscale), 5 D 1222 (Personnes imposables – sociétés non transparentes) et 5 D 321, n° s 7 à 32 (Obligations incombant aux propriétaires fonciers – sociétés) sont rapportées.

1. Lorsqu'un immeuble appartient à une société, les modalités d'imposition des revenus qu'elle perçoit diffèrent selon que cette personne morale bénéficie ou non du régime dit de la transparence fiscale.

Section 1 : Sociétés transparentes

2. Les membres des sociétés dotées de la transparence fiscale au sens de l'article 1655 ter du code général des impôts (CGI) sont considérés, sur le plan fiscal, comme personnellement propriétaires des locaux à la jouissance desquels leurs actions ou parts sociales leur donnent vocation. En conséquence, ces associés sont personnellement soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, suivant le cas, pour la part des revenus sociaux correspondant à leurs droits dans la société.

A. SOCIETES CONCERNEES

3. Les sociétés dotées de la transparence fiscale au sens de l'article 1655 ter du CGI s'entendent de celles qui, quelle que soit leur forme juridique, ont pour unique objet :

- soit la construction ou l'acquisition d'immeubles ou de groupes d'immeubles en vue de leur division par fractions destinées à être attribuées aux associés en propriété ou en jouissance ;

- soit la gestion de ces mêmes biens après division ;

- soit la location pour le compte d'un ou plusieurs de leurs membres de tout ou partie des biens susvisés appartenant à chacun de ces membres.

4. Aucune distinction n'est faite selon l'origine des immeubles, leur ancienneté, leur nature, l'usage auquel ils sont affectés, et le procédé utilisé pour les faire entrer dans le patrimoine de la société. En particulier :

- il peut s'agir indifféremment d'immeubles affectés soit à l'habitation, soit à des usages commerciaux, industriels ou professionnels ;

- les bâtiments peuvent avoir été soit construits par la société elle-même, soit acquis par elle en vertu d'un acte juridique quelconque (acquisition à titre onéreux ou gratuit, échange, apport en société, attribution à titre de partage, exercice du droit d'accession, etc.).

5. Les sociétés renoncent formellement à utiliser ou exploiter elles-mêmes leurs immeubles. Elles s'obligent à en réserver la jouissance à leurs membres et à leur en attribuer la propriété soit à l'expiration du pacte social, soit par voie de partage partiel en cours de société.

Cette vocation reconnue aux associés implique l'insertion dans les statuts ou dans un règlement intérieur de dispositions tendant à répartir les actions ou parts sociales en groupes indivisibles, et à fractionner les immeubles sociaux en lots également indivisibles, la possession d'un groupe d'actions ou de parts ouvrant droit à la jouissance et ultérieurement à la propriété du lot immobilier correspondant.

B. SITUATION DES ASSOCIES

6. Associés considérés comme personnellement propriétaires. Les membres des sociétés dotées de la transparence fiscale sont considérés, sur le plan fiscal, comme personnellement propriétaires des locaux à la jouissance desquels leurs actions ou parts sociales leur donnent vocation.

De ce fait, même si elles sont constituées sous la forme de sociétés de capitaux, les sociétés transparentes sont exclues du champ d'application de l'impôt sur les sociétés.

7. Imposition des associés. L'imposition des revenus des immeubles construits, acquis ou gérés par les sociétés susvisées, est donc établie au nom des associés eux-mêmes en tenant compte exclusivement du régime fiscal auquel ceux-ci sont personnellement soumis.

Il en résulte que si l'associé est une personne physique, agissant dans le cadre de la gestion de son patrimoine privé, qui donne en location les locaux auxquels donnent jouissance les actions ou parts sociales qu'il détient, le revenu correspondant est déterminé suivant les modalités prévues pour les revenus fonciers.

Si l’associé s’en réserve la jouissance, le revenu en nature correspondant est imposable, sous réserve de l’exonération prévue au II de l’article 15 du CGI.

C. OBLIGATIONS DECLARATIVES

8. Déclaration d’existence. Les sociétés immobilières de copropriété transparentes doivent souscrire, dans les trois mois de leur constitution, en triple exemplaire, une déclaration d’existence sur papier libre (CGI, ann. II, art. 373).

Cette déclaration doit être adressée au centre de formalités des entreprises accompagnée de deux exemplaires des statuts. Lorsque les indications portées sur la déclaration cessent d’être exactes, une nouvelle déclaration doit être souscrite dans les trois mois du changement.

9. Déclaration de résultats par la société. Les sociétés immobilières de copropriété transparentes doivent souscrire chaque année une déclaration de leurs résultats à l’aide d’un imprimé n° 2071 (CGI, ann. II, art. 374). Elle doit être adressée au service des impôts dont dépend le siège social.

La déclaration précise la part revenant ou incombant à chaque associé, pour l’année précédente :

- dans les revenus bruts sociaux ;

- dans les différentes charges effectivement supportées par la société (dépenses de réparation et d’entretien, frais de gérance et de rémunération des gardiens et concierges, impositions, intérêts de dettes, frais d’administration et de gestion, primes d’assurance, etc.).

10. Déclaration de revenus fonciers par l'associé. Lorsque les locaux représentés par les actions ou parts sociales de l'associé sont donnés en location, l'associé est tenu de les déclarer :

– soit selon le régime micro-foncier ;

– soit selon le régime réel d'imposition des revenus fonciers. Il est tenu dans ce cas de souscrire, chaque année, une déclaration de revenus fonciers n° 2044 ou 2044 spéciale, annexe à la déclaration d'ensemble de ses revenus.

Pour plus de précisions sur les conditions d'application de ces régimes d'imposition, voir fiches n° 4 et n°

1. Gérant associé

36. Les rémunérations allouées aux associés administrateurs ou gérants d'une société civile immobilière non soumise à l'impôt sur les sociétés ne peuvent pas être regardées comme une charge effective de la société et ont, par suite, le caractère de revenus fonciers. Les intéressés sont, dès lors, passibles de l'impôt sur le revenu à raison :

- tant de la part, correspondant à leurs droits sociaux, leur revenant dans le montant du bénéfice social ; ce bénéfice est déterminé en excluant des revenus bruts fonciers le montant de ces rémunérations ;

- que du montant des rémunérations après déduction pour leur montant réel de certains frais visés à l'article 31 du CGI.

2. Gérant non associé

37. La rémunération d'un tel gérant est comprise dans la catégorie des traitements et salaires ou des bénéfices industriels ou commerciaux, selon la nature des liens qui unissent la société et le gérant de droit ou de fait.

D. OBLIGATIONS DECLARATIVES

38. Les sociétés immobilières non transparentes, qui ne relèvent pas de l'impôt sur les sociétés et qui donnent leurs immeubles en location ou en confèrent la jouissance à leurs associés, sont soumises à des obligations analogues à celles qui sont imposées aux sociétés immobilières de copropriété (CGI, ann. III, art. 46 B à 46 D).

Ces sociétés doivent souscrire, comme les sociétés transparentes, une déclaration d'existence ainsi qu'une déclaration annuelle de leurs résultats, dont la vérification est suivie directement entre le service des impôts et la personne morale elle-même. Par ailleurs, elles sont tenues de présenter à toute réquisition du service des impôts tous documents et pièces de nature à justifier l'exactitude des renseignements portés dans ces déclarations (CGI, annexe III, art. 46 D).

39. Déclaration d'existence. Les sociétés immobilières de location non transparentes doivent souscrire, dans les trois mois de leur constitution, en double exemplaire, une déclaration d'existence sur papier libre. Cette déclaration doit être adressée au centre de formalités des entreprises, accompagnée de deux exemplaires des statuts (CGI, ann. III, art. 46 B).

Lorsque les indications portées sur la déclaration cessent d'être exactes, une nouvelle déclaration doit être souscrite dans les trois mois du changement.

Le défaut de production de la déclaration est sanctionné par une amende fiscale.

40. Déclaration de résultats par la société. Les sociétés immobilières de location non transparentes doivent souscrire chaque année une déclaration de leurs résultats à l'aide d'un imprimé spécial n° 2072. Cette déclaration doit être adressée au service des impôts du lieu de la direction effective de la société (ou auprès de la direction des grandes entreprises pour les sociétés qui relèvent de ce service).

La société doit notamment préciser la part de résultat revenant à chaque associé.

41. Dispense de déclaration de la société. Les sociétés immobilières de location non transparentes qui se bornent à mettre des logements à la disposition gratuite des associés (ne

En conséquence, pour les sociétés immobilières non passibles de l'impôt sur les sociétés qui mettent gratuitement à la disposition de leurs membres les logements dont elles sont propriétaires, l'obligation de souscrire la déclaration modèle n° 2072 n'est maintenue qu'au titre de l'année au cours de laquelle la société a été constituée et au titre des années au cours desquelles une modification est intervenue soit dans la répartition du capital de la société, soit dans la liste des immeubles de la société, soit dans les conditions d'occupation de ces immeubles, ou au cours desquelles la société ou les associés ont perçu des revenus liés à l'activité sociale.

Cette mesure de simplification concernant la dispense de dépôt de la déclaration annuelle n° 2072 n'est pas applicable à l'égard d'une société civile immobilière (SCI) ne disposant d'aucun patrimoine immobilier.

42. Déclaration des revenus fonciers par les associés. Les associés personnes physiques sont tenus de faire état du revenu foncier déclaré à leur nom par la société. A cet effet, ils doivent faire figurer sur la déclaration n° 2044 ou n° 2044 spéciale les revenus bruts, frais et charges, déduction éventuellement pratiquée des intérêts des emprunts contractés pour financer l'acquisition de leurs parts sociales ainsi que le résultat correspondant.

43. Dispense de dépôt de déclaration de revenus fonciers. Lorsqu'un contribuable ne perçoit pas d'autres revenus fonciers que ceux procurés par la possession de parts de sociétés immobilières non passibles de l'impôt sur les sociétés ou de fonds de placement immobiliers mentionnés à l'article 239 nonies du CGI, il est dispensé de déposer une déclaration de revenus fonciers et doit porter directement les revenus de ses parts immobilières sur sa déclaration de revenus n° 2042. Il est tenu également de fournir une note annexe à sa déclaration indiquant les coordonnées des sociétés, les revenus par société et éventuellement le montant des intérêts de ses emprunts personnels.

Cette mesure de simplification s'applique aux parts de sociétés ou de fonds détenant des immeubles ordinaires ou spéciaux, à l'exception toutefois des parts de sociétés civiles de placement immobilier (SCPI) ouvrant droit à la déduction au titre de l'amortissement prévue à l'article 31 bis du CGI. Cette mesure n'a pas pour effet de dispenser les associés de sociétés des obligations déclaratives particulières applicables pour le bénéfice des avantages fiscaux qu'ils demandent.

•

Fiche n° 4
REGIME « MICRO-FONCIER »

Sommaire

Section 1 : Champ d'application du régime micro-foncier	**3**
A. CONDITION TENANT A LA NATURE DU REVENU	**4**
1. Régime d'application générale	**5**
2. Cas d'exclusion	**7**
B. CONDITION TENANT AU MONTANT DU REVENU	**10**
1. Revenus bruts perçus directement par le contribuable	**11**
2. Quote-part de revenus bruts d'une société de personnes ou d'un fonds	**13**
Section 2 : Modalités de détermination du revenu net foncier	**15**
A. REVENU BRUT A DECLARER	**16**
B. APPLICATION D'UN ABATTEMENT REPRESENTATIF DES CHARGES	**17**
C. SORT DES DEFICITS	**18**
Section 3 : Sortie du régime micro-foncier	**19**
A. APPLICATION OBLIGATOIRE DU REGIME REEL	**20**
B. APPLICATION SUR OPTION DU REGIME REEL	**22**

Les précisions apportées par la documentation administrative 5 D 26 (Economie générale du dispositif initial) et par les instructions administratives publiées au bulletin officiel des impôts sous les références 5 D-3-00 (Economie générale du dispositif initial), 5 D-6-02 (Application de plein droit du régime micro-foncier), 5 D-4-03 (Réduction à 3 ans de la durée d'option pour le régime réel) et 5 D-5-04 (Extension aux détenteurs de certaines parts de sociétés) sont rapportées.

1. Afin d'alléger les obligations déclaratives des contribuables titulaires de revenus fonciers de faible montant, l'article 32 du code général des impôts (CGI) prévoit un régime d'imposition simplifié des revenus fonciers. Ce régime, dénommé en pratique « micro-foncier », est réservé aux contribuables dont le revenu brut foncier annuel n'excède pas 15 000 € et qui ne donnent pas en location des biens bénéficiant de certains régimes spéciaux.

2. Les contribuables qui relèvent du régime micro-foncier sont dispensés du dépôt de la déclaration annexe des revenus fonciers n° 2044. Ils sont tenus de porter le montant de leurs revenus bruts fonciers sur la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042.

Le revenu net foncier imposable est alors calculé automatiquement par l'application d'un abattement représentatif des charges. L'article 76 de la loi de finances pour 2006 (loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005) abaisse le taux de l'abattement applicable de 40 % à 30 %, afin de tenir compte de l'intégration de l'abattement de 20 % applicable à certains revenus (notamment les traitements et salaires, les pensions de retraites, les rentes et les pensions alimentaires) dans le barème de l'impôt sur le revenu. Ces dernières dispositions s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de l'année 2006.

Les contribuables qui ne peuvent bénéficier du régime micro-foncier ou qui optent pour le régime réel d'imposition doivent déterminer leur revenu net foncier à l'aide des déclarations n° 2044 ou 2044 spéciale. Des revenus bruts fonciers, ils pourront déduire le montant réel de leurs charges. Les deux régimes d'imposition des revenus fonciers (régime micro-foncier et régime réel) sont exclusifs l'un de l'autre.

Pour plus de précisions sur le régime réel d'imposition,
voir fiche n° 5 de la présente instruction.

Sur les conséquences de l'application du régime micro-foncier sur le calcul de la plus-value immobilière réalisée en cas de cession de l'immeuble,
voir bulletin officiel des impôts (BOI) 8 M-1-04
et n° 19 de la fiche n° 5 de la présente instruction.

Section 1 : Champ d'application du régime micro-foncier

3. Le régime d'imposition simplifié prévu à l'article 32 du CGI s'applique de plein droit aux contribuables qui ne donnent pas en location des biens qui bénéficient de certains régimes spéciaux (A) et dont le revenu brut foncier total n'excède pas 15 000 € au titre de l'année d'imposition (B).

A. CONDITION TENANT A LA NATURE DU REVENU

4. Le régime micro-foncier s'applique à l'ensemble des contribuables dont les revenus fonciers, directs ou indirects, sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers (1), sous réserve de certaines exclusions expréssement prévues par la loi (2).

1. Régime d'application générale

5. Sous réserve des cas d'exclusions énoncés aux n°s **7.** et **8.**, le régime micro-foncier s'applique aux contribuables qui perçoivent des revenus imposables dans la catégorie des revenus fonciers, en application des articles 14 et 14 A du CGI.

Le régime micro-foncier est notamment applicable aux revenus tirés d'immeubles ou de parties d'immeubles dont le propriétaire se réserve la jouissance. Il est toutefois rappelé que le II de l'article 15 du CGI exonère les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance.

6. S'agissant des détenteurs de parts, le régime micro-foncier s'applique donc, sous les mêmes réserves :

- aux associés personnes physiques de sociétés transparentes visées à l'article 1655 ter du CGI (ex : société immobilière de copropriété ou société d'attribution) à la condition que l'immeuble soit mis en location nue directe par le contribuable ;

- aux associés personnes physiques de sociétés dont les résultats sont imposés dans les conditions prévues à l'article 8 du CGI (sociétés translucides) qui donnent en location des immeubles nus, non soumises à l'impôt sur les sociétés en raison de leur forme, de leur activité ou d'une option. Toutefois, l'associé doit être également propriétaire d'au moins un immeuble donné en location nue (voir n° **8.**) ;

- aux porteurs de parts de fonds de placement immobilier.

2. Cas d'exclusion

7. Exclusion de propriétaires de certains immeubles. Le régime micro-foncier ne s'applique pas lorsque le contribuable ou l'un des membres du foyer fiscal est propriétaire d'un ou de plusieurs biens appartenant aux catégories suivantes :

1° - monuments historiques et assimilés, qui procurent à leurs propriétaires des recettes imposables dans la catégorie des revenus fonciers et dont le déficit est imputé sur le revenu global, en application du premier alinéa du 3° du I de l'article 156 du CGI (CGI, art. 32-2 a) ;

2° - immeubles détenus en nue-propriété lorsque le démembrement résulte d'une succession ou d'une donation entre vifs, effectuée sans charge ni condition et consentie entre parents jusqu'au quatrième degré inclusivement, et dont le déficit qui résulte de gros travaux est imputé sur le revenu global, en application du premier alinéa du 3° du I de l'article 156 du CGI (CGI, art. 32-2 a) ;

3° - immeubles situés dans un secteur sauvegardé ou dans une zone de protection du patrimoine architectural, urbain et paysager (dispositif « Malraux ») au titre desquels est demandé le bénéfice des dispositions du b ter du 1° du I de l'article 31 du CGI ou de celles du deuxième alinéa du 3° du I de l'article 156 du CGI (CGI, art. 32-2 b) ;

4° - logements au titre desquels est demandé le bénéfice de l'une des déductions au titre de l'amortissement prévues aux f (« Périssol »), g (« Besson neuf ») et h (« Robien » et « Robien recentré ») du 1° du I de l'article 31 du CGI. Il en est de même des logements au titre desquels est demandé le bénéfice de la déduction spécifique et du complément de déduction au titre de l'amortissement en faveur du logement intermédiaire prévus au I du 1° du I du même article (dispositif « Borloo neuf »), dès lors qu'il convient, pour le bénéfice de ces dernières dispositions, que le contribuable ait opté pour le dispositif « Robien » (CGI, art. 32-2 c) ;

5° - logements au titre desquels est demandé le bénéfice de la déduction spécifique prévue au i (déduction applicable aux bailleurs qui donnent en location leur ancienne résidence principale suite à mobilité professionnelle) du 1° du I de l'article 31 du CGI (CGI, art. 32-2 f) ;

6° - logements au titre desquels est demandé le bénéfice de l'une des déductions spécifiques prévues au j (dispositifs « Besson ancien » et « Lienemann ») du 1° du I de l'article 31 du CGI (CGI, art. 32-2 c) ;

7° - logements au titre desquels est demandé le bénéfice de la déduction spécifique prévue au k (dispositif « Robien ZRR ») du 1° du I de l'article 31 du CGI (CGI, art. 32-2 c) ;

8° - logements au titre desquels est demandé le bénéfice de la déduction spécifique prévue au m (logements donnés en location dans le cadre d'une convention ANAH – « Borloo ancien ») du 1° du I de l'article 31 du CGI (CGI, art. 32-2 f) ;

9° - logements au titre desquels est demandé le bénéfice de la déduction spécifique prévue au n (logements vacants remis en location) du 1° du I de l'article 31 du CGI (CGI, art. 32-2 f) ;

10° - immeubles pour lesquels est pratiquée la réduction d'impôt sur le revenu prévue à l'article 199 decies EA (réduction d'impôt en faveur de l'acquisition de logements faisant partie d'une résidence de tourisme dans certaines zones et qui font l'objet de travaux de réhabilitation) ou la réduction d'impôt prévue à l'article 199 decies F du CGI (réduction d'impôt en faveur des travaux réalisés dans les logements touristiques) (CGI, art. 199 decies EA et 199 decies F).

8. Exclusion de certains détenteurs de parts. Le régime micro-foncier ne s'applique pas lorsque le contribuable ou l'un des membres du foyer fiscal détient des parts appartenant aux catégories suivantes :

1° - parts de sociétés, autres que celles visées à l'article 1655 ter du CGI, qui donnent en location un immeuble visé au n° **7.** et dont les résultats sont imposés dans les conditions prévues à l'article 8 du même code (CGI, art. 32-2 e) ;

2° - parts de sociétés, autres que celles visées à l'article 1655 ter du CGI, qui font l'objet de la déduction au titre de l'amortissement prévue à l'article 31 bis du même code (« Robien SCPI » et « Borloo SCPI ») (CGI, art. 32-2 e) ;

3° - parts de fonds de placement immobilier mentionnés à l'article 239 nonies du CGI (« OPCI-FPI ») lorsque leur détenteur n'est pas propriétaire d'un immeuble donné en location nue (CGI, art. 32-2 g). Dans ce cas en effet, le contribuable qui n'est imposé dans la catégorie des revenus fonciers qu'au titre des revenus tirés des parts de FPI qui ne bénéficient pas de régimes spéciaux peut déclarer directement sa quote-part de revenu net sur la déclaration d'ensemble n° 2042 ;

4° - plus généralement, parts de sociétés, autres que celles visées à l'article 1655 ter du CGI, qui donnent en location des immeubles nus et dont les résultats sont imposés dans les conditions prévues à l'article 8 du CGI lorsque leur détenteur n'est pas propriétaire d'un immeuble donné en location nue (CGI, art. 32-2 d). Dans ce cas en effet, le contribuable, qui n'est imposé dans la catégorie des revenus fonciers qu'au titre des revenus tirés des parts qui ne bénéficient pas de régimes spéciaux, peut déclarer directement sa quote-part de revenu net sur la déclaration d'ensemble n° 2042.

9. Portée des exclusions. L'exclusion du régime micro-foncier ne porte que sur la période pendant laquelle le bénéfice de dispositions dérogatoires est demandé ou sur les années au titre desquelles les déductions spécifiques fonction du revenu brut se trouvent applicables.

B. CONDITION TENANT AU MONTANT DU REVENU

10. Le régime micro-foncier s'applique aux contribuables dont le revenu brut foncier total n'excède pas 15 000 € au titre de l'année d'imposition.

Pour l'appréciation de la limite d'application du régime du micro-foncier, il est fait masse de l'ensemble des revenus bruts fonciers du foyer fiscal.

La limite de 15 000 € est appréciée en tenant compte du montant du revenu brut foncier annuel perçu directement par l'ensemble des membres du foyer fiscal (1), mais également de la quote-part de revenu brut annuel des sociétés dont l'un des membres du foyer fiscal est associé, à proportion de ses droits dans le bénéfice comptable (2).

1. Revenus bruts perçus directement par le contribuable

11. Définition des revenus bruts. Pour les immeubles ou parties d'immeubles donnés en location, le revenu brut est constitué par le montant des recettes brutes perçues par le propriétaire, y compris éventuellement les recettes accessoires. Ces recettes sont augmentées, le cas échéant, du montant des dépenses incombant normalement au bailleur et mises par convention à la charge des locataires. Les subventions et indemnités destinées à financer des charges déductibles sont comprises dans le revenu brut. Depuis l'imposition des revenus de l'année 2004, il n'est pas tenu compte des sommes versées par les locataires au titre des charges leur incombant (CGI, art. 29).

Pour les immeubles ou parties d'immeubles, autres que les logements, dont le propriétaire se réserve la jouissance, le revenu brut est constitué par le montant des loyers que ces biens pourraient produire s'ils étaient donnés en location (CGI, art. 30), majorés, s'il y a lieu, des recettes accessoires.

Aucune correction n'est apportée au revenu brut. Lorsque le propriétaire-bailleur est redevable de la TVA, de plein droit ou sur option, la limite de 15 000 € doit être appréciée hors TVA (CGI, art. 33 quater).

Pour plus de précisions sur la définition du revenu brut,
voir la fiche n° 11 de la présente instruction.

12. Absence de proratisation. La limite de 15 000 € n'a pas à être appréciée prorata temporis.

Il en résulte que les contribuables pour lesquels le temps de location ou de jouissance de l'immeuble au cours de l'année civile est inférieur à 12 mois bénéficient du régime micro-foncier dès lors que leur revenu brut foncier n'excède pas 15 000 € au cours de l'année d'imposition.

2. Quote-part de revenus bruts d'une société de personnes ou d'un fonds

13. Quote-part du revenu brut de la société ou du fonds. La limite de 15 000 € est appréciée en tenant compte du montant du revenu brut annuel de la société défini aux articles 29 et 30 du CGI à proportion des droits de l'associé dans les bénéfices comptables de la société. Il en est de même des porteurs de parts d'un fonds de placement immobilier mentionné à l'article 239 nonies du CGI (« OPCI-FPI »).

Exemple : le propriétaire-bailleur qui perçoit 10 000 € par an de loyer en direct et qui est associé d'une société civile immobilière dont le revenu brut correspondant à ses droits est de 7 000 €, ne pourra pas bénéficier du régime micro-foncier même si le revenu net imposable déterminé par la société est inférieur à 5 000 €.

14. Détermination de la quote-part. La clé de répartition du bénéfice comptable à retenir est celle qui figure dans le pacte social à la clôture de l'exercice intervenue au cours de l'année d'imposition, à défaut d'acte ou de convention modifiant la répartition antérieure passée entre les associés avant la date de clôture de ces exercices.

Pour être opposables à l'administration, de tels actes ou conventions doivent être régulièrement conclus et enregistrés avant la clôture de l'exercice.

Section 2 : Modalités de détermination du revenu net foncier

15. Pour la détermination du revenu foncier imposable, l'administration applique automatiquement un abattement forfaitaire représentatif des charges (B) sur le revenu brut déclaré par le contribuable (A). Les déficits antérieurs restent imputables (C).

A. REVENU BRUT A DECLARER

16. Le revenu brut à déclarer est déterminé de la même manière que pour l'appréciation de la limite de 15 000 €. Il tient compte non seulement des revenus bruts des immeubles que le contribuable donne en location directement ou dont il se réserve la jouissance (voir n° **11.**), mais également de la quote-part de revenu brut de la société dont il est associé, à proportion de ses droits dans les bénéfices comptables (voir n°^{s} **13.** et **14.**).

Les contribuables portent directement le montant de leur revenu brut sur leur déclaration de revenus. Le revenu doit être déclaré brut et non net de charges, de manière à ce que celles-ci ne soient pas doublement déduites. Ainsi, il convient notamment de déclarer la quote-part du revenu brut de la société ou du fonds, afin que les charges ne soient pas déduites dans un premier temps au niveau de la société ou du fonds et dans un second temps au niveau de l'associé lors de l'application de l'abattement.

B. APPLICATION D'UN ABATTEMENT REPRESENTATIF DES CHARGES

17. Abattement de 30 %. Le revenu net imposable est déterminé automatiquement par l'administration par l'application d'un abattement représentatif de l'ensemble des charges de la propriété. L'article 76 de la loi de finances pour 2006 (loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005) abaisse le taux de l'abattement applicable de 40 % à 30 %, afin de tenir compte de l'intégration de l'abattement de 20 % applicable à certains revenus (notamment les traitements et salaires, les pensions de retraites, les rentes et les pensions alimentaires) dans le barème de l'impôt sur le revenu. Ces dernières dispositions s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de l'année 2006.

Cet abattement est réputé couvrir l'ensemble des charges de la propriété exposées pour l'acquisition ou la conservation du revenu foncier, et notamment celles définies à l'article 31 du CGI. En conséquence, les contribuables qui relèvent du régime micro-foncier ne peuvent opérer à ce titre aucune déduction sur leur revenu brut.

C. SORT DES DEFICITS

18. Le contribuable imposé selon le régime micro-foncier ne peut, par construction, constater de déficits. Les déficits fonciers constatés antérieurement à l'application du régime micro-foncier, et encore reportables au 1er janvier de la première année d'application, peuvent continuer à être imputés sur le revenu net foncier dans les conditions de droit commun (report sur les revenus de même nature des 10 années suivantes).

Section 3 : Sortie du régime micro-foncier

19. Dans certains cas, le régime micro-foncier cesse obligatoirement de s'appliquer (A). Les contribuables personnes physiques placés de plein droit sous le régime micro-foncier ont, sous certaines conditions, la possibilité d'opter pour le régime réel d'imposition des revenus fonciers (B).

A. APPLICATION OBLIGATOIRE DU REGIME REEL

20. Perte du bénéfice du régime micro-foncier. Le régime simplifié d'imposition cesse de s'appliquer au titre de l'année au cours de laquelle :

- le revenu brut foncier excède 15 000 € ;

- l'une des causes d'exclusions mentionnées aux n°s **7.** et **8.** survient (CGI, art. 32-3).

21. Application obligatoire du régime réel. Les revenus fonciers du foyer fiscal doivent alors être déterminés selon le régime réel d'imposition, qui devient applicable de plein droit. Une déclaration n° 2044 ou n° 2044 spéciale doit alors être déposée.

B. APPLICATION SUR OPTION DU REGIME REEL

22. Les contribuables placés de plein droit sous le régime micro-foncier peuvent opter pour le régime réel d'imposition des revenus fonciers (CGI, art. 32-4). L'option est exercée pour une durée de trois ans.

23. Délai et modalité d'option. L'option pour le régime réel d'imposition doit être exercée dans le délai prévu pour le dépôt de la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 de l'année au titre de laquelle le contribuable demande à être imposé selon ce régime.

Elle n'est soumise à aucun formalisme particulier et résulte de la simple souscription de la déclaration des revenus fonciers n° 2044 dans le délai légal de dépôt de la déclaration des revenus de l'année.

24. Portée de l'option. L'option pour le régime réel des revenus fonciers exclut l'application du régime micro-foncier. L'option est globale, c'est-à-dire qu'elle s'applique à l'ensemble des revenus fonciers réalisés par le foyer fiscal.

Les contribuables qui exercent cette option sont soumis, pour l'ensemble de leurs immeubles, aux obligations découlant du régime réel des revenus fonciers telles que l'obligation de déposer une déclaration annexe. Ils doivent être en mesure de justifier de la nature et du montant des dépenses déduites pour la détermination du revenu foncier.

Pour plus de précisions sur le régime réel d'imposition,
voir fiche n° 3 de la présente instruction.

25. Durée de l'option. L'option est exercée pour une durée de trois ans. Irrévocable durant cette période, elle est valable tant que le contribuable reste de manière continue dans le champ d'application du régime micro-foncier.

Exemple : le contribuable peut dans le délai prévu pour le dépôt de la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 de l'année 2006, souscrite en 2007, opter pour le régime réel d'imposition. Son option est valable pour l'imposition des revenus 2006 à 2008.

26. Terme de l'option. L'option cesse de produire ses effets au terme de la période de trois ans. Lorsque le contribuable continue de souscrire une déclaration n° 2044 au-delà du terme de cette période, il doit être considéré comme exerçant une option annuelle, et non plus triennale, pour le régime réel d'imposition.

Il s'ensuit notamment que le contribuable peut, après une période minimale de trois années d'imposition sous le régime réel, appliquer de plein droit, à tout moment, le régime micro-foncier, toutes les autres conditions étant par ailleurs remplies.

Après une année d'imposition de plein droit sous le régime micro-foncier, le contribuable peut exercer une nouvelle option pour le régime réel, valable trois ans.

Exemple : le contribuable peut, dans le délai prévu pour le dépôt de la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 de l'année 2006, souscrite en 2007, opter pour le régime réel d'imposition. Son option est valable pour l'imposition des revenus des années 2006 à 2008. Il peut continuer à souscrire une déclaration n° 2044 au titre des revenus de l'année 2009 sans être considéré comme optant pour le régime réel d'imposition pour la période triennale 2009-2011. Ainsi, il peut, par exemple, appliquer le régime micro-foncier pour l'imposition des revenus de l'année 2010.

27. Interruption de l'option. L'option cesse de produire ses effets lorsque le contribuable sort du champ d'application du régime du micro-foncier c'est-à-dire en cas de survenance d'une cause d'exclusion de plein droit du régime micro-foncier (voir n°s **7.** et **8.**) ou lorsque les recettes deviennent supérieures à 15 000 € (voir n° **10.**). Le régime réel d'imposition est alors applicable, non plus sur option, mais de plein droit.

En cas de cessation de la cause d'exclusion du régime du micro-foncier ou d'abaissement ultérieur des recettes dans la limite de 15 000 €, ce dernier redevient applicable de plein droit. Une nouvelle option pour le régime réel d'imposition est alors possible pour une durée de trois ans.

Lorsque la modification de la situation familiale entraîne la création d'un ou plusieurs nouveaux contribuables (mariage, divorce, imposition distincte de l'enfant précédemment à charge du foyer fiscal), l'option cesse de produire ses effets à l'égard de ceux-ci.

•

Fiche n° 5
REGIME REEL D'IMPOSITION

Sommaire

Section 1 : Champ d'application du régime réel d'imposition **3**
A. APPLICATION DE PLEIN DROIT DU REGIME REEL **4**
1. Condition tenant à la nature du revenu **5**
2. Condition tenant au montant du revenu **6**
B. APPLICATION SUR OPTION DU REGIME REEL **7**

Section 2 : Modalités de détermination du revenu net foncier **8**
A. REVENU BRUT A DECLARER **9**
B. CHARGES DEDUCTIBLES POUR LEUR MONTANT REEL **10**
1. Charges déductibles **11**
2. Conditions générales de déduction **13**
a) Dépenses qui se rapportent à des immeubles dont les revenus sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers **14**
b) Dépenses engagées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu **17**
c) Dépenses effectivement supportées par le propriétaire **19**
d) Dépenses payées au cours de l'année d'imposition **22**
e) Dépenses justifiées **24**
C. SORT DES DEFICITS **25**

Section 3 : Obligations déclaratives des contribuables **26**
A. DEPOT D'UNE DECLARATION ANNEXE **27**
B. DISPENSE DE DEPOT D'UNE DECLARATION ANNEXE **30**
C. TABLEAU RECAPITULATIF **33**

Les précisions apportées par la documentation administrative 5 D 2221 (Conditions générales de déduction des charges), 5 D 2229 (Charges diverses), 5 D 252 (Propriétés rurales – charges des immeubles dont le propriétaire se réserve la jouissance) et 5 D 321, n°s 1 à 6 (Obligations incombant aux propriétaires fonciers) sont rapportées.

1. Pour les contribuables qui n'entrent pas dans le champ d'application du régime du micro-foncier ou qui décident d'opter pour l'application du régime réel d'imposition, le revenu foncier imposable à l'impôt sur le revenu est égal, chaque année, à la différence entre le montant des revenus bruts fonciers et le total des frais et des charges effectivement supportés au cours de l'année et énumérés, pour l'essentiel, à l'article 31 du code général des impôts (CGI).

Les deux régimes d'imposition des revenus fonciers (régime micro-foncier et régime réel) sont exclusifs l'un de l'autre.

Pour plus de précisions sur le régime micro-foncier,
voir fiche n° 4 de la présente instruction.

2. Les contribuables qui entrent dans le champ d'application du régime réel d'imposition (section 1) doivent déterminer le revenu net foncier en retranchant du revenu brut les charges effectivement supportées (section 2). Ils sont tenus de souscrire une déclaration annexe, n° 2044 ou n° 2044 spéciale, à la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 (section 3).

Section 1 : Champ d'application du régime réel d'imposition

3. Le régime réel d'imposition s'applique de plein droit aux propriétaires situés hors du champ d'application du régime micro-foncier (A). Il s'applique également aux contribuables qui optent pour le régime réel d'imposition (B).

A. APPLICATION DE PLEIN DROIT DU REGIME REEL

4. Le régime réel s'applique de plein droit lorsque le contribuable ou l'un des membres du foyer fiscal est propriétaire d'un ou de plusieurs biens appartenant à certaines catégories (1) ou lorsque le revenu brut foncier annuel est supérieur à 15 000 € (2).

1. Condition tenant à la nature du revenu

5. Le régime réel d'imposition s'applique de plein droit, quel que soit le montant des revenus bruts du contribuable, lorsque celui-ci ou l'un des membres du foyer fiscal est propriétaire d'un ou de plusieurs biens ouvrant droit à des régimes particuliers ou détient des parts de certaines sociétés.

L'exclusion du régime micro-foncier, et donc l'application de plein droit du régime réel d'imposition, ne portent que sur la période pendant laquelle le bénéfice des dispositions dérogatoires est demandé ou sur les années au titre desquelles la déduction spécifique fonction des revenus bruts se trouve applicable.

Pour plus de précisions sur les contribuables pour lesquels le régime réel d'imposition est applicable de plein droit,
voir la fiche n° 4 de la présente instruction.

2. Condition tenant au montant du revenu

6. Le régime réel d'imposition s'applique de plein droit lorsque le revenu brut foncier annuel du contribuable est supérieur à 15 000 €.

La limite de 15 000 € est appréciée en tenant compte du montant du revenu brut foncier annuel perçu directement par l'ensemble des membres du foyer fiscal, mais également de la quote-part de revenu brut annuel des sociétés dont l'un des membres du foyer fiscal est associé, à proportion de ses droits dans le bénéfice comptable.

Pour plus de précisions sur les modalités d'appréciation de la limite de 15 000 €,
voir la fiche n° 4 de la présente instruction.

B. APPLICATION SUR OPTION DU REGIME REEL

7. Les contribuables placés de plein droit sous le régime micro-foncier peuvent opter pour le régime réel d'imposition des revenus fonciers.

L'option est globale, c'est-à-dire qu'elle s'applique à l'ensemble des revenus fonciers réalisés par le foyer fiscal. Elle n'est soumise à aucun formalisme particulier et résulte de la simple souscription de la déclaration des revenus fonciers n° 2044. Elle doit être exercée dans le délai prévu pour le dépôt de la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 de l'année au titre de laquelle le contribuable demande à être imposé selon ce régime.

Pour plus de précisions concernant l'option pour le régime réel d'imposition,
voir la fiche n° 4 relative au micro-foncier.

Section 2 : Modalités de détermination du revenu net foncier

8. Aux termes de l'article 29 du CGI, le revenu net foncier est égal à la différence entre le montant du revenu brut (A) et le total des charges de la propriété (B).

A. REVENU BRUT A DECLARER

9. Pour les immeubles ou parties d'immeubles donnés en location, le revenu brut est constitué par le montant des recettes brutes perçues par le propriétaire, y compris éventuellement les recettes accessoires. Ces recettes sont augmentées, le cas échéant, du montant des dépenses incombant normalement au bailleur et mises par convention à la charge des locataires. Les subventions et indemnités destinées à financer des charges déductibles sont comprises dans le revenu brut. Depuis l'imposition des revenus de l'année 2004, il n'est pas tenu compte des sommes versées par les locataires au titre des charges leur incombant (CGI, art. 29).

Pour les immeubles ou parties d'immeubles, autres que les logements, dont le propriétaire se réserve la jouissance, le revenu brut est constitué par le montant des loyers que ces biens pourraient produire s'ils étaient donnés en location (CGI, art. 30), majorés, s'il y a lieu, des recettes accessoires. Aucune correction n'est apportée au revenu brut.

Pour plus de précisions sur la définition du revenu brut,
voir la fiche n° 6 de la présente instruction.

B. CHARGES DEDUCTIBLES POUR LEUR MONTANT REEL

10. A la différence du régime micro-foncier pour lequel les charges sont retenues pour un montant forfaitaire, les contribuables qui relèvent du régime réel d'imposition doivent tenir compte des charges qu'ils ont effectivement supportées.

1. Charges déductibles

11. Charges énumérées à l'article 31 du CGI. Les charges de la propriété déductibles pour la détermination du revenu net foncier sont énumérées à l'article 31 du CGI. Il s'agit notamment des dépenses de réparation et d'entretien, des frais d'administration et de gestion, effectivement supportés par le propriétaire, ainsi que de certaines déductions spécifiques.

12. Charges déductibles en application de l'article 13 du CGI. En dehors des dépenses expressément visées par l'article 31 du CGI, les propriétaires sont autorisés à déduire les autres frais qu'ils ont supportés, à la condition que ces dépenses soient engagées en vue de l'acquisition ou de la conservation de leur revenu foncier, au sens de l'article 13 du CGI.

C'est ainsi que le propriétaire d'une construction édifiée sur sol d'autrui et donnée en location peut déduire de son revenu brut foncier la redevance qu'il verse au propriétaire du sol à raison de l'occupation du terrain. De même, les frais engagés par un propriétaire pour loger temporairement son locataire durant les travaux affectant le logement loué peuvent être admis en déduction des revenus fonciers, si les conditions de leur exposition permettent de considérer qu'ils sont effectués en vue de la conservation d'un revenu au sens de l'article 13 du CGI et si l'engagement de ces frais et leur montant résultent d'une gestion normale (RM Tibéri, AN JO du 19 août 1991, p. 3299 n° 43716).

2. Conditions générales de déduction

13. Pour être admises en déduction, les charges doivent répondre à certaines conditions générales, sauf dérogations prévues expressément par la loi (notamment pour les déductions spécifiques). Ainsi, ces dépenses doivent :

- se rapporter à des immeubles ou parties d'immeubles dont les revenus sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers ;

- avoir été engagées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu ;

- avoir été effectivement supportées par le propriétaire ;

- avoir été payées au cours de l'année d'imposition ;

- être justifiées.

a) Dépenses qui se rapportent à des immeubles dont les revenus sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers

14. Immeubles qui procurent des revenus imposables. Pour être déduites, les charges doivent se rapporter à des immeubles ou parties d'immeubles dont les revenus sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers.

Les dépenses afférentes à des immeubles ou parties d'immeubles dont les revenus sont imposés dans une autre catégorie ne sont pas admises en déduction au titre des revenus fonciers.

Les charges de la propriété des propriétés urbaines ou rurales dont le propriétaire se réserve la jouissance et pour lesquelles aucune exonération (voir n° **15.**) n'est applicable sont admises en déduction dans les conditions de droit commun (conditions identiques à celles prévues pour les propriétés données en location). Toutefois, seules les dépenses qui incombent au propriétaire sont alors admises en déduction, à l'exclusion par conséquent des charges locatives.

15. Immeubles qui procurent des revenus exonérés. Les dépenses afférentes à des immeubles ou parties d'immeubles dont les revenus sont exonérés ne sont pas admises en déduction.

Il en est ainsi des logements dont le contribuable se réserve la jouissance dont les revenus sont exonérés en application du II de l'article 15 du CGI.

Pour plus de précisions,
voir n° 16 de la fiche n° 2 de la présente instruction.

16. Immeubles qui procurent pour partie des revenus imposables. Lorsque l'immeuble procure pour partie seulement des revenus imposables dans la catégorie des revenus fonciers, il est nécessaire de procéder à une ventilation des dépenses. Il en est notamment ainsi lorsque :

- le local commercial, loué meublé ou muni du matériel d'exploitation ou donné en location-gérance (revenus imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux), est situé dans un immeuble dont le surplus est donné en location nue (revenus imposables dans la catégorie des revenus fonciers) ;

- le logement dont le propriétaire se réserve la jouissance (revenus exonérés) est situé dans un immeuble d'habitation dont le surplus est donné en location nue (revenus imposables).

Lorsque les dépenses sont afférentes à l'immeuble pris dans son ensemble (telles que les frais de réfection de la toiture, la taxe foncière, les intérêts de dettes contractées pour l'acquisition de l'immeuble …), elles doivent être réparties entre les immeubles ou parties d'immeubles dont les revenus sont imposés dans une autre catégorie ou sont exonérés, et ceux dont les revenus sont imposables (CE, arrêt du 6 mai 1986, req. n° 44 472). Seule la fraction correspondant à cette dernière catégorie de locaux peut être admise en déduction pour la détermination du revenu imposable de l'immeuble. D'une manière générale, cette ventilation s'effectue d'après les pourcentages qui servent à la répartition des charges locatives entre les occupants.

Pour plus de précisions sur les immeubles historiques et assimilés,
voir DB 5 B 2428 n°s 101 à 105 et BOI 5 B-5-05 n° 21.

b) Dépenses engagées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu

17. Pour être déductibles, les dépenses doivent être engagées en vue de l'acquisition ou de la conservation d'un revenu. Ne constituent donc pas des charges déductibles :

- les frais d'acte et d'enregistrement exposés lors de l'acquisition d'un immeuble (CE, arrêt du 20 juin 1969, n° 74924, RJCD, 1ère partie, p. 145) ;

- les arrérages d'une rente viagère versée en paiement du prix d'acquisition d'un immeuble ;

- les frais de démolition d'un immeuble, même si ces travaux ont été effectués en vue de permettre l'édification d'une nouvelle construction mais à l'exception de ceux entrant dans les prévisions de l'article 31-I 1° b ter du CGI ;

- la perte consécutive à une caution hypothécaire sur un immeuble donné en location lorsque le propriétaire est amené, dans le cadre de cet engagement, à vendre l'immeuble.

18. Démembrement de propriété. En principe, les charges foncières ne sont déductibles du revenu brut foncier que dans la mesure où elles ont été engagées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu. De plus, les déficits fonciers résultant de dépenses déductibles, au sens de l'article 31 du CGI, ne sont imputables sur le revenu global que sous certaines conditions et dans la limite d'un plafond annuel.

Toutefois, il est dérogé à chacune de ces règles au profit des nus-propriétaires qui effectuent des travaux de grosses réparations en application de l'article 605 du code civil. En effet bien que ces travaux soient destinés à assurer la conservation d'un immeuble dont les revenus sont imposables entre les mains de l'usufruitier, les nus-propriétaires sont autorisés à déduire ces frais du revenu de leurs autres propriétés ou, s'ils ne possèdent pas d'immeuble en toute propriété, à les imputer sans limitation de montant, sur leur revenu global, dans les conditions fixées par l'article 156-1-3° du CGI (voir sur ce dernier point, DB 5 D 3122, n°s 134 à 147).

Il est précisé que seule la fraction du déficit foncier résultant de grosses réparations payées par le nu-propriétaire conformément aux dispositions de l'article 605 du code civil est imputable sans limitation sur le revenu global. En conséquence, la fraction du déficit foncier résultant d'autres dépenses, dont les intérêts d'emprunt (y compris ceux qui sont contractés pour financer les dépenses de grosses réparations), est uniquement imputable dans les conditions de droit commun.

Les dépenses ne sont toutefois pas admises en déduction lorsque les dépenses afférentes sont supportées par le nu-propriétaire et que l'usufruitier se réserve la jouissance du local (RM Gilard, n° 65260, JOAN 16 août 2005, p. 7848). La déduction par le nu-propriétaire de ces dépenses est en effet uniquement justifiée par le fait que l'immeuble est effectivement donné en location à titre onéreux dans des conditions normales et que le revenu correspondant est imposé au nom de l'usufruitier dans la catégorie des revenus fonciers.

Les nus-propriétaires qui bénéficient de l'imputation sur leur revenu global du déficit foncier ainsi constaté sont tenus au dépôt d'une déclaration n° 2044 spéciale et ne peuvent par conséquent bénéficier du régime micro-foncier.

c) Dépenses effectivement supportées par le propriétaire

19. Sommes déboursées. Le propriétaire ne peut demander que la déduction des sommes qu'il a effectivement déboursées. Sont donc exclues des charges déductibles :

- les dépenses payées directement par des tiers pour le compte du propriétaire sans que celui-ci soit tenu au remboursement de ces dépenses (CE, arrêt du 23 novembre 1977, req. n° 98227, RJ III, p. 193) (voir toutefois les dépenses incombant au propriétaire et mises par convention à la charge des locataires, DB 5 D 2218) ;

- l'évaluation du travail fourni par un propriétaire pour l'entretien ou la réparation de ses immeubles ;

- les provisions pour dépenses futures (CE, arrêt du 12 juillet 1989, n° 69679) (voir toutefois provisions pour charges de copropriété, n° **23.**).

20. Origine des fonds. Les dépenses acquittées par le propriétaire sont admises en déduction quelle que soit l'origine des fonds utilisés : fonds propres ou sommes mises à la disposition du propriétaire sous forme de prêt, d'avances ou de donation.

21. TVA. Lorsque les dépenses ont été grevées de TVA, la déduction porte en principe sur le montant TVA comprise (CGI, art. 33 quater). Lorsque les loyers sont assujettis à la TVA, les recettes ainsi que les dépenses déductibles relatives à ces locaux doivent être retenues pour leur montant hors TVA.

d) Dépenses payées au cours de l'année d'imposition

22. Les charges à déduire des revenus fonciers s'entendent de celles qui ont été effectivement acquittées au cours de l'année d'imposition, quelle que soit la date à laquelle la dette correspondante a pris naissance ou est venue à échéance, ou la date à laquelle ont été exécutés les travaux auxquels elles se rapportent.

Ainsi, les dépenses payées au cours de l'année d'imposition, mais se rapportant à l'année précédente (telles que des dépenses de travaux effectués au cours des années précédentes) ou, au contraire, à l'année suivante (telles que des intérêts payés d'avance, acomptes versés sur travaux etc…) sont comprises dans les charges déductibles de l'année d'imposition.

Cette règle s'applique quelle que soit l'origine des fonds utilisés par le bailleur pour s'acquitter de sa dette. Il s'ensuit que, même dans l'hypothèse où des dépenses ont été financées, pour partie, grâce à une subvention et, pour le surplus, à l'aide d'un emprunt remboursable en plusieurs années, ces dépenses doivent être retranchées, au fur et à mesure de leur règlement, des revenus de l'année de leur paiement aux entrepreneurs, alors même que ce paiement aurait été effectué directement par l'organisme de crédit, et non de celle au cours de laquelle le contribuable a remboursé à l'organisme prêteur la somme qu'il lui avait empruntée en vue de financer lesdites dépenses (CE, arrêt du 8 novembre 1972, req. n° 85336).

23. Provisions pour charges de copropriété. A compter de l'imposition des revenus de l'année 2004, l'article 49 de la loi de finances rectificative pour 2004 autorise la déduction des provisions pour charges de copropriété, sous réserve d'une régularisation de cette déduction l'année suivante. Ces dispositions sont codifiées à l'article 31-I 1° a quater du CGI.

Ainsi, les dépenses couvertes par la provision ne sont pas déductibles directement mais par le biais de la provision pour charges de copropriété, sous réserve de la régularisation l'année suivante.

Pour plus de précisions, voir BOI 5 D-4-05, n°s 31 et s.

8. Loyers ayant fait l'objet d'une saisie-arrêt. Les loyers acquis par le propriétaire doivent être regardés comme un revenu dont il a disposé, alors même que ces sommes auraient fait l'objet d'une saisie-arrêt (CE, arrêt du 28 juin 1968, n° 72307).

9. Loyers perçus par un mandataire. Les loyers revenant à un propriétaire doivent être considérés comme étant à sa disposition dès leur perception par le mandataire de l'intéressé, sans qu'il y ait lieu de rechercher à quelle date ledit mandataire est appelé à rendre compte de sa gestion (CE arrêt du 8 février 1943, n°s 57510 à 57515 et 58093), ni quand il a effectivement reversé les loyers (CE, arrêt du 4 décembre 1974, n° 87166).

10. Abandons de loyers au profit du locataire. Les loyers que le bailleur a renoncé à encaisser doivent, en principe, être compris dans les recettes brutes, pour la détermination de son revenu foncier, dès lors qu'ils peuvent être regardés comme constitutifs d'un acte de disposition ou d'une libéralité au bénéfice du preneur.

Ainsi, le propriétaire qui n'a pas effectivement perçu le loyer d'un immeuble donné en location à son fils doit être regardé comme ayant disposé en faveur de celui-ci du revenu correspondant à ce loyer lorsque le défaut de paiement ne résulte d'aucune circonstance indépendante de sa volonté (CE, arrêt du 23 novembre 1977, n° 98227). En pareil cas, le loyer stipulé doit, par suite, être retenu pour la détermination du revenu brut foncier (CE, arrêt du 20 décembre 1943).

De la même manière, la circonstance qu'un dirigeant qui loue à la société des éléments mobiliers et immobiliers d'exploitation ait, postérieurement à la clôture de l'exercice, abandonné à la société les loyers que celle-ci avait inscrits en cours d'exercice au crédit de son compte courant, ne fait pas obstacle à ce que les loyers, à la date où ils ont été inscrits au crédit du compte courant, soient réputés disponibles pour l'intéressé. En abandonnant à la société les loyers qu'elle avait inscrits au crédit de son compte courant, le dirigeant bailleur a donc accompli un acte de disposition en faveur de la société. Par suite, les loyers en cause sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers (CE, arrêt du 26 juin 1992, Beausse).

De même, le non-encaissement de loyers à leur date d'échéance par le bailleur procède d'un acte de disposition constitutif d'une libéralité au bénéfice du preneur lorsque le bailleur invoque des difficultés de trésorerie du preneur sans en justifier. Par suite, les sommes en cause doivent être comprises dans les recettes pour la détermination du revenu foncier (CAA Paris, 10 février 1994, n° 921190 et CE CAPC, 6 février 1995, n° 157674).

11. Abandons de loyers au profit d'un coïndivisaire ou du nu-propriétaire. Le contribuable imposable à raison de sa part dans une indivision ne peut se soustraire à l'impôt en abandonnant cette part à un coïndivisaire (CE, arrêt du 24 novembre 1976, n° 94105). En ce qui concerne l'abandon des loyers par l'usufruitier au profit du nu-propriétaire, le sort fiscal de cet abandon diffère selon qu'il s'accompagne d'une renonciation à usufruit constatée ou non par un acte.

Ainsi, lorsque des parents usufruitiers d'immeubles dont ils ont fait donation de la nue-propriété à leurs enfants dans le cadre d'une donation-partage, abandonnent purement et simplement, sans contrepartie, à ceux-ci, les revenus (loyers ou fermages) des immeubles dont ils ont ainsi l'usufruit, il convient de distinguer entre deux hypothèses :

- si l'abandon des revenus s'accompagne d'une renonciation à usufruit constatée par un acte donnant ouverture au droit de mutation à titre gratuit ou à titre onéreux selon les conditions de la convention, les loyers cessent d'être imposables au nom des parents pour être imposables entre les mains des enfants. Il en serait de même si en l'absence d'un acte constatant l'abandon de l'usufruit, l'administration était en mesure d'établir, comme elle est en droit de le faire, la véritable portée de la donation-partage qui s'analyserait en fait en une donation de la pleine propriété du bien et n'aurait été présentée comme une donation de la seule nue-propriété que pour échapper aux droits de mutation à titre gratuit sur la valeur de l'usufruit du bien transmis ;

- à défaut d'acte constatant la transmission de l'usufruit ou du rétablissement de la portée véritable de la donation-partage, l'administration est en droit de se prévaloir de l'apparence de l'acte ayant démembré la propriété au titre duquel l'usufruitier est seul bénéficiaire des fruits que l'immeuble peut produire. Les revenus résultant de la location de cet immeuble sont, en conséquence, imposables à son nom. L'abandon des loyers au profit du nu-propriétaire constitue une libéralité qui est sans influence sur le montant de son revenu imposable. Quant aux sommes encaissées par le nu-propriétaire, elles ont, dans la situation évoquée, le caractère de profits qui se renouvellent régulièrement. Dès lors, en application de l'article 92 du CGI, ces sommes sont imposables au nom de l'intéressé dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

12. Loyers perçus dans le cadre d'un contrat de location-vente. Le fait, pour un propriétaire qui vend un appartement à son ancien locataire, d'imputer sur le prix de cession de l'immeuble les loyers perçus au titre d'années antérieures, constitue un mode de disposition des revenus fonciers qu'il a perçus. Cette circonstance n'est pas de nature à remettre en cause les impositions antérieurement établies au titre desdits revenus fonciers.

13. Loyers perçus dans le cadre d'un contrat de garantie de loyers. Les revenus de substitution à la perte de loyers que les bailleurs peuvent subir du fait de la vacance du logement ou du non-paiement des loyers par le locataire, versés par certains organismes aux propriétaires, sont imposables au titre de l'année au cours de laquelle ils sont perçus.

Tel est notamment le cas de l'indemnité d'assurances versée au propriétaire au titre de la garantie du risque de loyers impayés (voir n° **56.**).

2. Loyers ou fermages encaissés au cours de l'année d'imposition

14. Loyers arriérés, reports de paiement des fermages, ou loyers dont le paiement est différé. Les loyers arriérés ou les reports de paiement de fermages doivent être compris dans les recettes brutes de l'année au cours de laquelle ils sont perçus.

Il en est ainsi pour un rappel de loyers qu'un propriétaire a reçu, au cours d'une année déterminée, à la suite d'une décision de justice devenue définitive et lui accordant une augmentation desdits loyers. Le fait que le tribunal ait majoré le loyer avec effet rétroactif n'autorise pas le propriétaire à répartir le montant de cette augmentation sur les années auxquelles elle se rapporte (CE, arrêt du 9 novembre 1936, n° 42868).

15. Loyers perçus d'avance. Les loyers perçus d'avance par un propriétaire doivent être retenus en totalité dans les recettes brutes de l'année de leur encaissement.

De même, lorsque le bail stipule qu'une partie du loyer sera versée en une seule fois, pour toute la durée de la location, à la signature du contrat, la somme correspondante constitue en totalité un revenu de l'année où elle a été perçue, alors même que le propriétaire l'aurait affectée au remboursement d'un emprunt contracté pour la construction de l'immeuble (CE, arrêt du 17 janvier 1938, n° 50289).

En ce qui concerne les sommes versées à titre de dépôt de garantie, voir n**° 41.**.

16. Loyers mis en dépôt. Les loyers dont un propriétaire a refusé d'encaisser le montant et qui ont été déposés, dès leur échéance, à la Caisse des dépôts et consignations, constituent un revenu de l'année au cours de laquelle leur dépôt a été effectué, bien que ces loyers n'aient été effectivement perçus par lui qu'au cours d'une année postérieure. Le refus de l'intéressé constitue, en effet, un acte de disposition (CE arrêt du 14 novembre 1938, n° 58476).

17. Loyers impayés. Le propriétaire n'a pas à comprendre dans ses recettes les loyers non encaissés ou restés impayés, lorsque le défaut de paiement résulte de la carence du locataire et que le bailleur a entrepris les démarches nécessaires pour obtenir le versement des sommes qui lui sont dues.

Ainsi, lorsque le propriétaire a simplement disposé contre son locataire d'une créance dont il n'a pu obtenir le paiement, les sommes correspondantes n'ont pas à être déclarées dans les revenus de l'année au cours de laquelle cette créance est née (RM Chaumont, n° 22015, JO Sén. du 11 mars 1972, p. 572).

18. Redevances de concession du droit d'exploitation de carrières. Les redevances perçues sont imposables au titre de l'année de leur encaissement alors même qu'elles auraient été versées d'avance, pour tout ou partie, notamment à titre de garantie, ou qu'elles auraient fait l'objet d'un versement global unique pour toute la durée d'exploitation du gisement.

19. Remboursements de loyers par le bailleur. Le fait qu'un propriétaire soit condamné à reverser le montant des loyers perçus au cours d'années antérieures ne peut entraîner une réduction du revenu foncier afférent aux années au cours desquelles le bailleur a eu la disposition des sommes correspondantes. Mais les sommes restituées sont admises en déduction des recettes de l'année du reversement.

3. Bailleurs d'immeubles assujettis à la TVA

20. L'article 33 quater du CGI prévoit que, pour la détermination du revenu foncier imposable des personnes qui sont redevables de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) pour les loyers de leurs immeubles, les recettes brutes ainsi que les dépenses déductibles relatives aux immeubles sont retenues pour leur montant hors TVA.

21. Application de plein droit ou sur option. Sont concernés par ces dispositions les bailleurs d'immeubles qui sont redevables de la TVA, de plein droit ou sur option.

22. Détermination du revenu net foncier. Les bailleurs redevables de la TVA n'ont à comprendre dans leurs recettes brutes foncières ni le montant de la TVA qui leur est versée par les locataires, ni celui des remboursements de taxe qu'ils perçoivent du Trésor.

En contrepartie, ils ne peuvent pas déduire de leurs revenus fonciers ni la TVA qu'ils versent au Trésor, ni celle qui se rapporte à leurs charges immobilières déductibles.

23. Option en cours d'année. Lorsque l'option pour l'assujettissement des loyers à la TVA est exercée en cours d'année, cette option prend effet au premier jour du mois au cours duquel elle a été formulée.

Seules les dépenses payées avant la date d'effet de cette option sont déductibles des revenus fonciers pour leur montant TVA comprise.

B. COMPLEMENTS DIVERS DE LOYERS OU FERMAGES

24. Sont également comprises dans les recettes brutes imposables, les autres sommes perçues en sus des loyers. Il s'agit notamment des pas-de-porte et droits d'entrée et de diverses autres sommes.

1. Pas-de-porte et droits d'entrée

25. Principe. Les pas-de-porte et droits d'entrée de toutes sortes sont considérés comme des recettes imposables dès lors qu'ils présentent le caractère de suppléments de loyers. Ils ne sont pas imposables lorsqu'ils constituent uniquement la contrepartie de la dépréciation de l'immeuble qui procure les revenus fonciers, c'est-à-dire de la diminution de sa valeur vénale.

26. Supplément de loyers. Les sommes que le locataire verse au propriétaire en sus du prix annuel du loyer, à titre de « pas-de-porte », de « droit au bail », ou de « droit d'entrée » doivent, en principe, être prises en compte pour la détermination du revenu foncier, au même titre que le loyer proprement dit, dès lors que, leur versement constituant une des conditions de location et trouvant son origine dans l'exploitation de l'immeuble, elles présentent le caractère d'un supplément de loyer (RM SURAU, SEN. 10 septembre 1959 P. 718 N° 223 ; RM JOUAULT, AN 25 février 1961, p. 208, n° 8231).

Ce principe s'applique également lorsqu'une indemnité de cette nature constitue la contrepartie d'une perte de recettes ou d'un accroissement des charges supportées par le bailleur.

Une société civile immobilière propriétaire de locaux à usage commercial destinés à être donnés à bail à des tiers soutenait que les sommes perçues de ses nouveaux locataires, à titre de droit d'entrée, ne constituaient pas des suppléments de loyer mais représentaient la contrepartie de l'abandon d'un élément de son patrimoine et de la dépréciation subie par le local loué, dès lors que le locataire pouvait prétendre au renouvellement de son bail. Le Conseil d'Etat a estimé qu'au vu des circonstances d'espèce, le droit d'entrée présentait le caractère d'un supplément de loyer dans la mesure où, même si la location était de nature à créer au profit du preneur un élément d'actif nouveau représenté par le droit au renouvellement du bail, la société propriétaire n'établissait pas avoir subi de ce fait une dépréciation de la valeur desdits locaux (CE, arrêt du 24 février 1978, n° 97 347 ; CE, arrêt du 10 octobre 1979, n° 15483 ; CE, arrêt du 11 mai 1994, n° 126303 et CAA Nancy, arrêt du 13 mars 1997, n° 94-1512).

27. Contrepartie de la dépréciation du capital. Le versement d'une indemnité destinée à dédommager le bailleur d'une dépréciation de son capital ne devrait pas être inclus dans les revenus fonciers de ce dernier, pour autant que cette dépréciation soit réelle et sous réserve des circonstances particulières susceptibles de motiver ce versement (RM DEJOIE, Sén. 27 septembre 1984, p. 1544, n° 16768).

Le droit d'entrée ne constitue pas un supplément de loyer lorsque le loyer stipulé n'est pas anormalement bas et que ce droit d'entrée a, en fait, pour objet d'indemniser le bailleur de la dépréciation de son fonds (CE, arrêt du 28 septembre 1984, n° 38704). L'indemnité d'entrée versée par le preneur, à l'occasion de la conclusion - pour un loyer normal - d'un bail civil de longue durée non résiliable, portant sur des locaux à vocation commerciale, doit être regardée non pas comme un supplément de loyer imposable, mais comme la contrepartie de la dépréciation partielle du patrimoine du bailleur résultant de la déspécialisation des biens donnés en location (CE, arrêt du 29 septembre 1989, n° 68212).

28. Indemnité versée au nu-propriétaire. L'indemnité perçue par le nu-propriétaire d'un immeuble qui autorise l'usufruitier à consentir un bail commercial présente le caractère d'un revenu imposable lorsqu'elle correspond en fait à un véritable droit d'entrée exigé du preneur. En revanche, cette indemnité n'a pas à être comprise dans les revenus imposables du bénéficiaire lorsqu'elle est destinée à compenser une diminution de la valeur vénale de la construction où sont situés les locaux donnés à bail (RM MORICE, n° 11762, JO Sén. du 27 octobre 1972, p. 1887).

29. Droit d'entrée versé par le preneur d'un bail rural. Lorsque le preneur d'un bail rural accepte de verser au propriétaire du fonds un droit d'entrée, ce dernier doit comprendre la somme correspondante dans ses revenus fonciers de l'année au cours de laquelle il l'a encaissée.

30. Remboursement au bailleur par le preneur entrant des sommes versées au preneur sortant à titre d'indemnité. L'article L. 411-69 du code rural prévoit le versement d'une indemnité par le bailleur, au preneur sortant, qui a par son travail ou par ses investissements, apporté des améliorations au fonds loué.

Le bailleur peut demander au preneur entrant le remboursement des sommes ainsi versées (code rural, art. L. 411-76). Ces sommes n'entrent pas dans le champ d'application de l'impôt sur le revenu (sur le régime fiscal de l'indemnité versée au preneur sortant, voir DB 5 D 2413, n° 2).

2. Constructions et aménagements effectués par le locataire

31. En principe, les constructions et aménagements effectués par le locataire ne doivent revenir au bailleur que contre indemnité ; il n'y a alors pas lieu de tenir compte de cette opération pour la détermination du revenu foncier imposable.

Toutefois, le supplément de loyer que constitue la remise gratuite (c'est-à-dire sans indemnité versée en contrepartie) de constructions édifiées par le locataire est imposable entre les mains du bailleur au titre de l'année d'expiration ou de résiliation du bail.

Lorsque le bail ne se déroule pas comme il avait été initialement prévu, la détermination de la date à laquelle les aménagements doivent être regardés comme mis à la disposition du bailleur dépend des circonstances particulières, et notamment des stipulations des contrats et de la commune intention des parties. Habituellement, les recettes foncières imposables étant des revenus réels, pour déterminer l'année d'imposition des revenus, la jurisprudence s'en tient moins à la date d'échéance du bail qu'à la date réelle de mise à disposition des constructions édifiées (CE, arrêt du 9 novembre 1932, req. n° 17774, RO, n° 5914 : arrêt du 30 novembre 1973, req. n° 86977 et arrêt du 30 juin 1982, req. n°s 19962 et 21175 ; CAA Lyon, 1er juillet 2004, n° 99LY 03025, COCHAUD).

Ce profit est égal à la valeur réelle, à cette date, des constructions et aménagements transférés au bailleur. L'attribution anticipée au bailleur des constructions édifiées par le locataire constitue un avantage imposable au titre de l'année au cours de laquelle cette opération est réalisée.

32. Frais de remembrement (dits « de nouvelle distribution parcellaire »). Par nature, les frais occasionnés par un remembrement, au sens de l'article L. 132-1 du code rural qui redéfinit la notion de remembrement au profit de celle de nouvelle distribution parcellaire, ont pour effet d'accroître la valeur patrimoniale des terres concernées, notamment par les travaux d'infrastructures collectives et les travaux constituant des améliorations foncières permanentes tels l'arasement des talus, la création de fossés, le comblement des mares, etc.

Si ces dépenses sont supportées par le fermier, le propriétaire bailleur doit, au terme normal du bail, déclarer ces sommes dans la catégorie des revenus fonciers si les terres louées ne figurent pas à l'actif d'une exploitation agricole. Dans le cas contraire, ces revenus sont imposés dans la catégorie des bénéfices agricoles, des bénéfices industriels et commerciaux ou de l'impôt sur les sociétés, selon le cas.

Si ces dépenses sont payées par le fermier à un tiers en l'acquit du propriétaire en exécution d'une clause expresse du bail, elles sont considérées comme un supplément de loyer soumis à l'impôt sur le revenu au nom du bailleur, au fur et à mesure de leur paiement par le fermier.

3. Autres sommes versées en sus du loyer

33. En principe, toutes les indemnités et sommes diverses versées au bailleur en sus du loyer et qui interviennent en contrepartie de la mise à disposition du bien pris en location doivent être comprises dans les recettes brutes imposables, pour la détermination du revenu foncier.

Les indemnités et sommes diverses versées au bailleur indiquées ci-après ne constituent pas une liste limitative.

34. Somme versée en contrepartie de la réquisition de l'immeuble. La somme versée en réparation de dommages causés au propriétaire d'un immeuble réquisitionné (parfois dénommée indemnité) doit être comprise dans le revenu de l'année de son versement (RM DOMINATI, n° 6345, JO AN du 26 avril 1968, p. 1365).

35. Compléments de loyers et fermages spécifiques des propriétés rurales. Les remboursements au bailleur par le preneur entrant des sommes versées au preneur sortant à titre d'indemnité, les aides perçues par le propriétaire pour la mise en conformité des bâtiments d'exploitation agricole qu'il donne en location, les frais de remembrement ou de nouvelle disposition parcellaire, les avances sur les fermages perçues par les bailleurs sont des recettes particulières.

Ainsi, un fermier est tenu par bail d'exécuter certaines réparations dont la charge incombe normalement au propriétaire. Ce dernier peut s'abstenir d'ajouter à ses recettes le coût des travaux effectués par le fermier, si par ailleurs il n'en demande pas la déduction au titre des frais de réparation et d'entretien.

36. Sommes encaissées en contrepartie d'une promesse de bail. Les sommes encaissées par un propriétaire en contrepartie d'une promesse de bail doivent être considérées comme des revenus imposables.

37. Sommes versées entre propriétaires indivis pour occupation du bien. Les sommes que verse l'un des indivisaires aux autres membres d'une indivision, en application de l'article 815-9 du code civil, représentent la contrepartie de la jouissance privative du bien indivis (de telles sommes peuvent être dénommées « indemnités d'occupation »). Elles constituent pour celui qui les perçoit un revenu brut imposable, dès lors qu'elles se rapportent à la jouissance d'un immeuble nu.

38. Somme transactionnelle constituant la contrepartie d'une perte de recettes ou d'un accroissement des charges supportées par le bailleur. Conformément aux principes généraux de l'impôt sur le revenu, une somme destinée à dédommager le bailleur d'une dépréciation réelle de son capital n'est pas imposable.

En revanche, lorsqu'une telle somme constitue la contrepartie d'une perte de recettes ou d'un accroissement des charges supportées par le bailleur, elle doit être prise en compte pour la détermination du revenu foncier imposable.

Ainsi, une indemnité transactionnelle versée à la suite de travaux entrepris sans autorisation par le preneur pour éviter la résiliation d'un bail commercial, lorsqu'il apparaît que les modifications apportées à l'immeuble ne sont pas de nature à entraîner une diminution de sa valeur, doit être considérée comme un supplément de loyer au profit du bailleur, qui doit être compris dans ses revenus fonciers.

39. Diverses solutions jurisprudentielles. Le juge administratif a considéré imposables :

- la somme perçue par un propriétaire, en contrepartie de l'autorisation donnée à son locataire d'ouvrir un second fonds de commerce dans les locaux pris à bail (CE, arrêt du 21 décembre 1962, req. n° 53589, RO, p. 225) ;

- la somme versée au propriétaire par le locataire qui avait pris contractuellement l'engagement de remettre les lieux en état en fin de bail et qui, pour se libérer de cette obligation, a préféré remettre au bailleur une somme d'argent représentant le montant des travaux à exécuter (CE, arrêt du 18 avril 1966, req. n° 63452, RO, p. 138 ; dans le même sens, cf. CAA Bordeaux du 28 juin 1995, n° 94-457 et CE CAPC du 3 juillet 1996, n° 172193) ;

- la somme versée par l'occupant d'un logement à la société civile immobilière propriétaire, qui correspond aux échéances mensuelles du remboursement du prêt conclu pour l'acquisition de l'immeuble et aux cotisations d'assurance-vie liées à l'emprunt, constitue une recette brute perçue par le propriétaire au sens de l'article 29 du CGI, dans la mesure où cette somme constitue la contrepartie de l'occupation de l'immeuble (TA Paris, 23 mars 2004, n° 97-17784, 1ère sect., 3ème ch. GOLDBRONN).

40. Remboursement des charges. Depuis l'imposition des revenus de l'année 2004, les remboursements au bailleur de charges qui incombent légalement au locataire ne sont plus imposables. Parallèlement, la déduction du montant des dépenses supportées par le propriétaire pour le compte des locataires a été supprimée (voir BOI 5 D-4-05).

4. Dépôts de garantie

41. Versement du dépôt de garantie. Les sommes reçues du locataire à titre de dépôt de garantie ne constituent pas, dès leur versement, des recettes imposables en application de l'article 29 du CGI (CE, arrêt du 8 mai 1981, n° 19171, Ass. plén.).

Elles ne peuvent pas être regardées comme définitivement acquises au propriétaire, tant que celui-ci ne les a pas utilisées pour se couvrir du montant des loyers qui ne lui auraient pas été payés à leur terme, ou des frais de remise en état des locaux après le départ du locataire.

42. Sommes remboursées au départ du locataire. Les sommes remboursées aux locataires lors de leur départ ne constituent pas des charges déductibles pour la détermination du revenu foncier imposable.

43. Sommes conservées au départ du locataire. Les sommes versées à titre de dépôt de garantie et conservées par le propriétaire au départ du locataire pour se couvrir des loyers non payés à leur échéance normale constituent des revenus imposables au titre de l'année où elles sont acquises au bailleur.

Il en est de même des sommes conservées par le propriétaire pour financer des charges locatives acquittées par lui-même et non remboursées par le locataire. Ces sommes doivent en principe être rajoutées aux recettes brutes, puis déduites au titre des charges récupérables non récupérées.

Il est toutefois admis, à titre de mesure de simplification, que le bailleur s'abstienne de faire état des sommes correspondantes lorsque le chiffre à déclarer dans les recettes brutes est identique à celui porté en déduction. Cette condition implique notamment que les charges locatives dont le propriétaire obtient le remboursement par le biais d'une retenue effectuée sur le dépôt de garantie n'aient pas déjà été déduites au titre d'une année antérieure, soit en pratique avant l'imposition des revenus 2004 (voir BOI 5 D-4-05, n° 25).

C. BAUX COMPORTANT DES PRIX ATTENUES ET BAUX ANORMAUX

44. Les prix de loyer stipulés dans les baux doivent, en principe, être retenus pour la détermination du revenu brut dès lors que les immeubles font l'objet de contrats réguliers de location. Toutefois, les loyers contractuels peuvent être majorés lorsque le bail est régulier mais est consenti pour un prix atténué. Le bail fictif ou anormal doit en revanche être écarté.

1. Baux réguliers mais consentis pour un prix atténué

45. D'une façon générale, un bail ne saurait être écarté pour le seul motif qu'il comporterait un prix de loyer atténué. Toutefois, le Conseil d'Etat a admis que le prix des loyers stipulés dans les baux doit être augmenté du montant de la libéralité que le propriétaire a entendu faire à son locataire, lorsque ce prix est anormalement bas.

Doit être considéré comme anormalement bas le loyer qui est notoirement inférieur à la valeur locative des propriétés données en location, sans que le propriétaire puisse justifier d'aucune circonstance indépendante de sa volonté de nature à faire obstacle à la location des immeubles pour un prix normal (CE, arrêt du 30 janvier 1939 ; arrêt du 24 mai 1963, n° 58427 ; arrêt du 26 mai 1976, n° 98816 ; arrêt du 23 novembre 1977, n° 98227 et arrêt du 13 février 1980, n° 16937). Ces décisions ont le plus souvent été rendues dans des espèces où le bail était consenti à un membre de la famille du propriétaire.

L'administration peut, sous le contrôle du juge, rectifier le revenu déclaré en majorant le prix du loyer du montant de la libéralité que le propriétaire a consentie à son locataire. Deux conditions cumulatives doivent être satisfaites :

- le prix de la location doit être nettement inférieur à la valeur locative normale de l'immeuble loué ;

- le propriétaire n'est pas en mesure d'établir que des circonstances indépendantes de sa volonté font obstacle à la location de l'immeuble à son prix normal.

Il est précisé que cette faculté doit être exercée uniquement pour des contrats à titre onéreux, ce qui exclut le prêt à usage ou commodat, défini par les articles 1875, 1876 et 1877 du code civil, qui est le contrat par lequel l'une des parties livre une chose à l'autre pour s'en servir, à charge pour le preneur de la rendre après s'en être servi ; ce prêt est essentiellement gratuit, et le prêteur demeure le propriétaire de la chose prêtée.

Lorsque l'administration recourt à la faculté de majorer le loyer contractuel, la valeur locative à retenir pour la détermination du revenu foncier peut être établie notamment par comparaison avec les loyers pratiqués pour des immeubles analogues, ou par référence à la valeur locative cadastrale. Lorsque des loyers ou des fermages sont réglementés, l'administration ne peut retenir une évaluation supérieure aux plafonds autorisés.

2. Baux fictifs ou anormaux

46. Les baux conclus dans des conditions particulières peuvent être écartés si leur caractère anormal résulte soit de clauses qui y sont inscrites (par exemple, l'obligation pour le locataire de prendre comme apprenti le fils du propriétaire), soit de circonstances de fait nettement établies.

Lorsque le bail est écarté en raison de son caractère fictif, le propriétaire doit être regardé comme s'étant réservé la jouissance de l'immeuble. Par suite, aucun revenu ne doit être retenu et aucune charge ne peut être déduite.

Section 2 : Valeur locative des immeubles dont le propriétaire se réserve la jouissance

47. Les propriétaires doivent, en principe, comprendre, dans leur base d'imposition, le revenu des immeubles ou parties d'immeubles dont ils se réservent la jouissance (CGI, art. 30).

Pour plus de précisions sur l'exonération permanente des locaux d'habitation dont le contribuable se réserve la jouissance, voir la fiche n° 2 de la présente instruction

Le revenu brut est évalué par comparaison avec les immeubles ou parties d'immeubles similaires faisant l'objet d'une location normale (A), ou, à défaut, par voie d'appréciation directe (B). Cette valeur locative doit être déterminée dans les mêmes conditions pour les propriétés urbaines et pour les propriétés rurales.

Au revenu brut ainsi déterminé, il convient d'ajouter le montant des revenus accessoires (voir n° **71.**). Le revenu net foncier est alors déterminé en déduisant, dans les conditions de droit commun, les charges de la propriété.

A. EVALUATION PAR COMPARAISON

48. Le mode d'évaluation par comparaison comporte la recherche des locaux loués ayant une analogie avec ceux qu'il s'agit d'estimer et l'attribution à ces derniers d'une valeur locative proportionnelle à celle des termes de comparaison.

Ces termes doivent être choisis de préférence dans la même rue ou dans le même quartier, tout au moins dans la même commune. Cependant, en cas d'impossibilité absolue de trouver les termes de comparaison dans la commune, ils peuvent être pris en dehors de celle-ci.

49. Toutefois, selon la jurisprudence du Conseil d'Etat (arrêt du 3 novembre 1978, n° 3421), les recettes « fictives » sont au moins égales aux charges courantes et normales de la propriété.

Ainsi, le Conseil d'Etat a jugé que, pour évaluer le loyer, et à défaut d'éléments d'appréciation conduisant à en fixer le montant à un chiffre différent, il y a lieu de se référer à la situation qui serait celle du propriétaire exploitant normalement ce droit par voie de location à un tiers et, par conséquent, d'évaluer ce loyer à une somme égale aux frais et charges courants de la propriété, y compris les frais de gestion et d'amortissement.

Il est à noter que cette jurisprudence est intervenue lorsque le droit de chasse dont le propriétaire se réserve la jouissance n'était pas exonéré, c'est-à-dire avant l'imposition des revenus de 2005. Les principes qu'elle dégage demeurent toutefois applicables.

B. EVALUATION PAR VOIE D'APPRECIATION DIRECTE

50. Ce n'est que dans le cas où le mode d'évaluation par comparaison ne peut être employé qu'il doit être procédé à l'évaluation locative par voie d'appréciation directe.

Section 3 : Dépenses mises par convention à la charge du locataire

51. Il convient d'ajouter aux recettes brutes le montant des dépenses incombant de droit au propriétaire, mais dont le paiement est, par l'effet des conventions, imposé au locataire.

Lorsque certaines dépenses incombant de droit au propriétaire sont mises à la charge du locataire par l'effet des conventions :

- le remboursement de ces dépenses constitue un supplément de loyer imposable en tant que recettes brutes ;

- les dépenses qui ont été directement payées à des tiers par le locataire en l'acquit du propriétaire sont imposables par disposition expresse de la loi (CGI, art. 29).

Ainsi, la surprime d'assurance payée par un propriétaire en raison de l'activité dangereuse du locataire et remboursée par ce dernier doit être comprise dans le revenu brut de l'immeuble, soit au titre des recettes encaissées par le propriétaire lorsque ce dernier l'acquitte et en exige le remboursement du locataire, soit au titre des dépenses incombant normalement au propriétaire et mises par le contrat à la charge du locataire si celui-ci la verse directement à la compagnie d'assurances.

52. Clause expresse. Pour que les dépenses payées par le locataire soient ajoutées aux recettes brutes, il convient que celui-ci soit tenu à leur paiement par une clause expresse du bail.

Le montant des travaux effectués par le locataire, en l'absence de toute obligation contractuelle, ne peut donc être retenu pour la détermination du revenu brut foncier du propriétaire (CE, arrêt du 23 novembre 1977, req. n° 98227).

Si le contrat de location le prévoit, il convient par exemple d'ajouter aux recettes brutes, le montant des réparations autres que les réparations locatives payées par le locataire, les impôts à la charge du propriétaire et acquittés par le locataire (en particulier la taxe foncière) ou les primes d'assurance payées par le locataire contre des risques dont le propriétaire est responsable.

53. Neutralisation de l'imposition et de la déduction. Dans la mesure où elles constituent des dépenses déductibles, ces sommes peuvent être ultérieurement déduites du revenu brut. Il est, dès lors, admis que le propriétaire ne tienne pas compte de ces sommes pour la détermination de ses recettes s'il s'abstient également de les comprendre ensuite dans ses charges déductibles.

Ainsi le propriétaire peut notamment faire purement et simplement abstraction du montant de ces sommes tant en recettes qu'en dépenses lorsqu'il ne connaît pas exactement, ou ne peut connaître, le montant des dépenses payées pour son compte par le locataire, ou, tout au moins, ne pas être en mesure d'en fournir la justification.

54. Propriétés rurales. En sus du montant des loyers, les propriétaires peuvent demander à leurs fermiers le remboursement de certaines charges telles que :

- la moitié de la taxe pour frais de chambre d'agriculture (code rural, art. L. 514-1) ;

- les dépenses de voirie ;

- une fraction du montant global de la taxe foncière sur les propriétés bâties et de la taxe foncière sur les propriétés non bâties portant sur les biens pris à bail, au titre des dépenses afférentes aux voies communales et aux chemins ruraux. A défaut d'accord amiable entre les parties, cette fraction est fixée à un cinquième (code rural, art. L. 415-3).

Les sommes encaissées à titre de remboursement de charges doivent être ajoutées au montant des loyers en principal. Mais, les propriétaires peuvent s'abstenir d'en faire état dans leurs recettes brutes, à la condition de ne pas les retrancher ultérieurement au titre des dépenses payées par le propriétaire pour le compte des locataires.

Section 4 : Subventions et indemnités

55. Les recettes brutes imposables comprennent l'ensemble des indemnités ou subventions perçues par le contribuable. Des dispositions spéciales sont toutefois prévues en faveur des subventions ou indemnités qui sont destinées à financer des charges déductibles.

A. INDEMNITES DESTINEES A COMPENSER DES PERTES DE RECETTES

56. Indemnité compensant les pertes de loyers. L'indemnité accessoire destinée à compenser les pertes de loyers doit, en application des dispositions de l'article 28 du CGI, être comprise dans les recettes brutes imposables (voir en ce sens notamment RM BOURG-BROC, n° 53714, JO AN du 8 octobre 1984, p. 40).

Ainsi, lorsque le propriétaire de l'immeuble donné en location souscrit directement ou par l'intermédiaire d'un professionnel de l'immobilier (administrateur de biens, notaire etc.) un contrat d'assurance dont l'objet est de couvrir le risque de loyers impayés, l'indemnité encaissée en cas de mise en œuvre des garanties du contrat doit être déclarée au titre des revenus fonciers de l'année de l'encaissement.

57. Indemnités de retard dans la livraison d'un immeuble. Dès lors qu'elles se rapportent à un immeuble donné en location nue ou destiné à être donné en location nue et qu'elles sont fixées contractuellement, les indemnités perçues par un propriétaire en raison du retard dans la livraison d'un immeuble sont imposables.

En effet, de telles indemnités ne constituent pas la réparation d'un préjudice subi par le propriétaire et reconnu par le juge, mais la compensation de la perte d'un revenu.

58. Sommes allouées par les tribunaux aux propriétaires en cas d'occupation sans titre de leurs logements. Les sommes fixées par les tribunaux judiciaires, en cas d'occupation de logements par des personnes dépourvues de bail (parfois dénommées indemnités d'occupation), présentent le plus souvent une nature mixte. Elles revêtent dans tous les cas un caractère compensatoire dès lors qu'elles constituent la contrepartie de la jouissance des locaux, et peuvent accessoirement présenter un caractère indemnitaire.

La partie de l'indemnité représentative du prix d'un loyer constitue pour le propriétaire un revenu imposable dans la catégorie des revenus fonciers. En revanche, le supplément d'indemnité qui peut être versé au titre de la réparation du préjudice subi par le propriétaire présente le caractère de dommages et intérêts et n'est donc pas imposable.

Une telle indemnité peut également intervenir en application d'une décision de justice, lorsqu'un congé a été donné au locataire avec offre conjointe de vente du logement antérieurement pris en location, et faire suite au constat que le locataire, déchu de tout titre d'occupation sur les locaux en cause, voit son expulsion ordonnée par le juge. Dans ce cas, l'indemnité versée au bailleur présente aussi une nature mixte. L'indemnité d'occupation reconnaît ainsi l'usage effectif de l'immeuble par un tiers et se substitue aux revenus qui auraient pu être régulièrement perçus par le propriétaire s'il avait pu normalement disposer de son bien et le mettre en location. Pour cette partie, elle doit donc être imposée chez celui qui la perçoit en tant que revenu brut foncier, sans pour autant résulter d'un bail.

B. SUBVENTIONS ET INDEMNITES DESTINEES A FINANCER DES CHARGES DEDUCTIBLES

59. L'article 29 du CGI prévoit que les subventions et indemnités destinées à financer des charges déductibles sont comprises dans le revenu brut l'année de leur encaissement par le bailleur. Corrélativement, les dépenses payées à l'aide de ces subventions ou indemnités sont déductibles en totalité.

60. Financement d'une charge déductible. Pour être imposables, les subventions et indemnités doivent être destinées à financer une charge déductible au sens de l'article 31 du CGI comme de l'article 13 du même code. Il en est notamment ainsi par exemple des indemnités versées à un propriétaire pour réparer les détériorations commises par les locataires ou à la suite d'un sinistre, à la condition qu'elles financent des dépenses déductibles des revenus fonciers.

Il peut notamment s'agir des subventions allouées par l'Etat, les collectivités territoriales, l'Agence nationale de l'habitat (ANAH) ainsi que par les compagnies d'assurance. Il en est ainsi notamment des aides communales versées pour encourager le ravalement de leurs immeubles par les propriétaires ou des aides perçues par le propriétaire, en application des dispositions nationales, ou de mesures communautaires d'incitation, pour la mise en conformité des bâtiments d'exploitation agricole qu'il donne en location.

61. Financement d'une charge non déductible. Lorsque les subventions et indemnités perçues par le bailleur financent des charges non déductibles, elles ne sont pas imposables au titre des revenus fonciers. Il en est ainsi lorsque les dépenses de travaux ne sont pas déductibles en tant que telles mais ouvrent droit au bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement prévue aux f, g ou h du 1° du I de l'article 31 du CGI.

62. Financement d'une dépense en capital. Ne constituent pas des recettes au sens de l'article 29 du CGI les subventions ou indemnités accordées pour l'acquisition, la construction, la reconstruction de locaux dont les revenus sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers. De même ne sont pas imposables, les subventions ou indemnités destinées à financer des dépenses d'amélioration de locaux qui n'ouvrent pas droit à déduction.

Pour plus de précisions sur les conditions générales d'imposition des subventions
et indemnités destinées à financer des dépenses de travaux,
voir la fiche n° 8 de la présente instruction

Il en est ainsi notamment des aides à la réalisation de locaux industriels, des indemnités d'assurance versées en vue de la reconstruction, même partielle, d'un immeuble sinistré ou des indemnités destinées à compenser une détérioration du capital, c'est-à-dire une dépréciation notoire de l'immeuble.

63. Indemnités destinées à compenser un préjudice. Lorsque l'indemnité est versée, en application d'une décision de justice, au titre de la réparation d'un préjudice subi par le propriétaire, elle présente le caractère de dommages et intérêts. Elle n'est donc pas imposable.

64. Financement partiel. Les dispositions prévues à l'article 29 du CGI concernent les indemnités ou subventions destinées à couvrir, même partiellement, des charges déductibles pour l'assiette des revenus fonciers.

65. Absence de réalisation de la dépense. Les indemnités ou subventions sont imposables, même si la dépense qu'elles sont destinées à couvrir n'est pas réalisée (travaux par exemple).

C. AUTRES SUBVENTIONS ET INDEMNITES

66. Indemnité de déspécialisation. La somme versée en contrepartie de la déspécialisation du bail (souvent dénommée « indemnité de déspécialisation ») est celle qui est versée au propriétaire en contrepartie de l'autorisation donnée au locataire d'exercer une activité différente de celle prévue au bail.

L'article 4 de la loi n° 71-585 du 16 juillet 1971 permet au locataire d'un local commercial de demander au propriétaire, ou à défaut d'accord de celui-ci, au tribunal de grande instance, l'autorisation d'exercer dans les lieux loués une ou plusieurs activités différentes de celles prévues au bail.

Le changement d'activité peut motiver le paiement, à la charge du locataire, d'une indemnité - dite indemnité de déspécialisation - égale au montant du préjudice dont le bailleur établit l'existence. En outre, le propriétaire peut, en contrepartie de l'avantage procuré au locataire, demander, au moment de la transformation du fonds, une majoration de loyer.

L'indemnité de déspécialisation doit être comprise dans les revenus fonciers du bailleur si elle est destinée à compenser une perte de recettes (par exemple, diminution du loyer des autres locataires en compensation des troubles de jouissance qu'ils supportent du fait de la nouvelle activité exercée par le commerçant dont le bail a été modifié) ou un accroissement des charges qu'il supporte.

Il en est de même, quelle que soit la nature du préjudice subi, lorsque le montant de l'indemnité excède celui de ce préjudice ; dans un tel cas, l'excédent doit être considéré comme un supplément de loyer imposable.

Bien entendu, le supplément de loyer versé en tant que tel par le locataire au propriétaire en application de la loi du 16 juillet 1971 doit être également compris dans les revenus fonciers du propriétaire.

Dans les cas autres que ceux visés ci-dessus, sous réserve de l'examen des circonstances particulières, l'indemnité de déspécialisation présente le caractère d'un gain foncier qui n'a pas à être pris en compte pour la détermination du revenu foncier.

67. Primes à la construction. Il est admis que les primes à la construction allouées en application du code de l'urbanisme ne constituent pas un revenu imposable.

68. Indemnité versée à un particulier en dédommagement de la dépossession de surfaces habitables devant être démolies. S'agissant d'une indemnité intervenant du fait de la dépréciation irrémédiable ou non du capital initial, elle ne peut, par nature, être comprise dans les revenus fonciers du propriétaire bénéficiaire.

69. Indemnité transactionnelle destinée à dédommager le bailleur d'une dépréciation réelle de son capital. Conformément aux principes généraux de l'impôt sur le revenu, une indemnité destinée à dédommager le bailleur d'une dépréciation réelle de son capital n'est pas imposable.

En revanche, lorsqu'une indemnité constitue la contrepartie d'une perte de recettes ou d'un accroissement des charges supportées par le bailleur, elle doit être prise en compte pour la détermination du revenu foncier imposable.

70. Indemnité versée au bailleur en contrepartie de la renonciation à l'exercice de son droit de reprise. L'indemnité reçue par un propriétaire, lors du renouvellement d'un bail commercial, en contrepartie de sa renonciation à l'exercice de son droit de reprise (CE, arrêt du 21 mai 1962, n° 50140, RO, p. 86) a le caractère d'un supplément de loyer imposable.

Section 5 : Recettes accessoires

71. Il convient de rattacher aux recettes brutes les revenus accessoires. Le second alinéa de l'article 29 du CGI prévoit notamment que sont comprises dans les recettes brutes de la propriété celles qui proviennent de la location du droit d'affichage ou du droit de chasse, de la concession du droit d'exploitation des carrières, de redevances tréfoncières ou autres redevances analogues ayant leur origine dans le droit de propriété ou d'usufruit.

Pour plus de précisions sur les revenus accessoires imposables, voir les fiches n°s 1 et 2 relatives au champ d'application des revenus fonciers tirés des immeubles donnés en location ou provenant des propriétés dont le contribuable se réserve la jouissance.

Il est en outre rappelé que l'exonération permanente prévue par le II de l'article 15 du CGI en faveur des propriétaires qui se réservent la jouissance de leur logement ne s'étend pas aux revenus accessoires tirés des immeubles ou parties d'immeubles exonérés.

•

Fiche n° 7
FRAIS D'ADMINISTRATION ET DE GESTION

Sommaire

Section 1 : Définition des frais d'administration et de gestion **4**
A. FRAIS DE REMUNERATION DES GARDES ET CONCIERGES **5**
B. FRAIS DE REMUNERATION, HONORAIRE ET COMMISSION VERSES A UN TIERS **8**
C. FRAIS DE PROCEDURE **11**
D. AUTRES FRAIS DE GESTION **13**

Section 2 : Caractère déductible des frais d'administration et de gestion **14**
A. PRINCIPES **15**
B. EXCEPTIONS **17**

Section 3 : Modalités de déduction **21**

Les précisions apportées par la documentation administrative 5 D 2222, n°s 17 et 18 (Frais de gestion couverts par la déduction forfaitaire), 5 D 2223, n°s 1 à 7 (Frais de gérance et de rémunération des concierges – propriétés urbaines) et 5 D 2425 (Frais de gérance et rémunération des gardes – propriétés rurales) et par l'instruction administrative publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 5 D-7-02 (Dépenses de promotion et de publicité afférentes aux monuments historiques) sont rapportées.

1. A compter de l'imposition des revenus de l'année 2006, les contribuables qui relèvent du régime réel d'imposition des revenus fonciers peuvent déduire, sous certaines conditions, les dépenses qu'ils réalisent au titre de l'administration et de la gestion des immeubles qui procurent des revenus imposables dans la catégorie des revenus fonciers.

Ainsi, le e du 1° du I de l'article 31 du code général des impôts (CGI) autorise la déduction des frais de rémunération des gardes et concierges, des frais de procédure et des frais de rémunération, honoraire et commission versés à un tiers pour la gestion des immeubles, lorsque ces dépenses sont effectivement supportées par le propriétaire, ainsi que les autres frais de gestion, forfaitairement fixés à 20 € par local.

En outre le e bis du 1° du I de l'article 31 du CGI autorise la déduction de certains frais de fonctionnement et de gestion supportés par un fonds de placement immobilier (« OPCI-FPI »). Ces dépenses feront l'objet d'un commentaire dans une instruction distincte à paraître.

2. Il est rappelé que, jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2005, les frais de gestion (parmi lesquels figuraient notamment les frais de procédure) étaient couverts par la déduction forfaitaire. Les frais de gérance étaient en revanche déductibles pour leur montant réel.

L'article 76 de la loi de finances pour 2006 n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 supprime la déduction forfaitaire, pour l'imposition des revenus de l'année 2006 et des années suivantes, et la remplace par une déduction pour leur montant réel des primes d'assurance et de certains frais d'administration et de gestion.

La déduction des frais d'administration et de gestion vient s'ajouter aux nouvelles déductions spécifiques déterminées en fonction du revenu, dès lors que ces dernières ne sont pas représentatives de frais.

Pour plus de précisions sur les primes d'assurance déductibles, voir la fiche n° 9 et pour les déductions spécifiques, voir la fiche n° 11 de la présente instruction

3. Le e du 1° du I de l'article 31 du CGI distingue quatre types de frais d'administration et de gestion (section 1). Les conditions de déduction varient selon la nature des frais (section 2). Pour être admises en déduction, les dépenses doivent répondre aux conditions générales de déduction des charges (section 3).

Section 1 : Définition des frais d'administration et de gestion

4. Le e du 1° du I de l'article 31 du CGI distingue quatre types de frais d'administration et de gestion : les frais de rémunération des gardes et concierges (A), les frais de rémunération, honoraire et commission versés à un tiers pour la gestion des immeubles (B), les frais de procédure (C) et les autres frais de gestion (D).

A. FRAIS DE REMUNERATION DES GARDES ET CONCIERGES

5. Rémunérations concernées. Il s'agit exclusivement des rémunérations qui sont allouées, à raison de leurs fonctions, aux personnes chargées d'assurer la garde d'un immeuble (immeuble bâti ou non bâti, immeuble collectif ou maison individuelle).

Doivent être comprises dans cette catégorie, lorsqu'elles incombent au propriétaire, les rémunérations des gardes particuliers chargés de veiller à l'intégrité d'une propriété rurale et de réprimer les atteintes à la propriété ainsi que les rémunérations des gardes-chasse particuliers, dès lors que les produits du droit de chasse sont compris dans les revenus accessoires. Il en est de même des rémunérations payées à des gardes commissionnés par divers organismes et des gardes-pêche.

Pour plus de précisions sur les charges des propriétés rurales,
voir la fiche n° 12 de la présente instruction

6. Rémunérations exclues. Lorsque les gardes ou concierges effectuent des travaux de nature diverse en dehors de leurs occupations normales, les rémunérations correspondantes :

- doivent être exclues des charges déductibles si les travaux sont effectués pour le compte personnel du propriétaire ou du locataire (travaux domestiques, jardinage, etc.) ;

- peuvent toutefois être admises en déduction si les travaux entrent dans l'une des catégories expressément visées par la loi (travaux de réparation et d'entretien, gestion de l'immeuble, etc.).

Par ailleurs, les rémunérations des gardes forestiers ne sauraient être comprises dans les charges déductibles dès lors que les exploitations forestières demeurent imposables au titre des bénéfices de l'exploitation agricole d'après un revenu forfaitaire déterminé conformément à l'article 76 du CGI. Toutefois, il est admis que, dans le cas où le même garde est à la fois garde forestier et garde-chasse, la rémunération allouée est déductible pour sa totalité.

7. Forme des rémunérations. Il peut s'agir notamment :

- des rémunérations en espèces augmentées des charges fiscales et sociales qui s'y rapportent ;

- des avantages en nature (électricité, eau, gaz, chauffage, et éventuellement valeur locative du logement lorsque cette valeur locative a été, par ailleurs, ajoutée aux recettes brutes).

B. FRAIS DE REMUNERATION, HONORAIRE ET COMMISSION VERSES A UN TIERS

8. Rémunérations, honoraires et commissions concernés. Il s'agit de l'ensemble des rémunérations, honoraires et commissions versés à des tiers pour la gestion de l'immeuble. Tel est notamment le cas des frais suivants :

- les rémunérations de gérants d'immeubles ou d'administrateurs de biens auxquels a recours le propriétaire qui n'administre pas lui-même son bien ;

- les sommes qu'un propriétaire verse à un tiers pour la tenue de la comptabilité de ses immeubles et diverses tâches administratives ou de secrétariat ;

- les rémunérations des salariés dont l'activité concourt effectivement à l'acquisition et la conservation du revenu foncier. Il en est notamment ainsi des employés qui tiennent la comptabilité de l'immeuble ou, dans le cas des monuments historiques, qui en tiennent la billetterie ou en assurent la promotion ou la gestion ;

- les commissions versées par un propriétaire à une agence de location (recherche d'un locataire et rédaction des contrats de location notamment) ;

- les honoraires versés à un tiers pour la rédaction de déclarations fiscales ;

- les frais occasionnés par la gestion des biens des majeurs placés sous tutelle ou sous curatelle (c'est-à-dire les majeurs « incapables ») ;

- les cotisations versées à des chambres syndicales (ou à des fédérations de chambres syndicales) de propriétaires et de copropriétaires qui fournissent aide et information pour la gestion des immeubles donnés en location par leurs adhérents (assistance téléphonique, délivrance de conseils personnalisés, autres prestations de service individualisées…).

9. Rémunérations, honoraires et commissions exclus. Seules les rémunérations versées à un tiers pour la gestion de l'immeuble sont déductibles. Ainsi ne peuvent être regardées comme déductibles :

- les cotisations versées à des unions ou organismes qui ont pour objet d'assurer la défense et la représentation de leurs adhérents sans leur fournir aucune prestation individualisée relative à la gestion de l'immeuble ;

- les frais versés à un tiers pour l'acquisition ou la cession de l'immeuble donné en location ;

- les frais versés à un tiers pour l'acquisition d'un fonds de commerce ;

- les rémunérations allouées à l'associé-gérant d'une société immobilière. Il doit seulement en être tenu compte pour la répartition du bénéfice social imposable entre les mains de chacun des membres de la société.

Pour plus de précisions sur les sociétés civiles immobilières,
voir la fiche n° 3 de la présente instruction

Par ailleurs, la déduction ne s'étend pas aux autres frais de gestion (voir n° **13.**) payés par l'intermédiaire d'un tiers (gérant, syndic ou administrateur de l'immeuble) non directement rattachables à l'activité d'intermédiation.

10. Forme des rémunérations. Les dépenses déductibles revêtent, notamment, la forme d'honoraires. Elles peuvent également comprendre les salaires ainsi que les charges sociales et fiscales qui s'y rattachent, à la condition que ces frais soient effectivement acquittés par le contribuable pour assurer la gestion de ses immeubles, qu'ils correspondent à un travail effectif, et qu'ils ne soient pas excessifs eu égard à l'importance du service rendu.

C. FRAIS DE PROCEDURE

11. Procédures concernées. Par frais de procédure, il convient d'entendre notamment les frais supportés par un propriétaire ou par son mandataire :

- pour le règlement de différends, soit avec son locataire (paiement de loyers ; fixation ou révision des loyers ; non-observation des clauses du contrat), soit avec un entrepreneur ou prestataire (instance contre l'entrepreneur qui a construit l'immeuble ou réalisé des travaux) ;

- pour le règlement de litiges portant sur la propriété de l'immeuble donné en location (limite de propriété …).

Cette déduction ne couvre pas les frais d'acquisition de l'immeuble.

12. Frais concernés. Il s'agit des honoraires versés, notamment, à un notaire, un avocat, un huissier ou un expert ainsi que des autres frais de procédure (hors droits et taxes qui suivent le régime des impôts déductibles ; voir DB 5 D 2228).

D. AUTRES FRAIS DE GESTION

13. Frais concernés. Il s'agit, d'une manière générale, des autres frais de gestion supportés par les propriétaires pour l'administration et la gestion de leurs immeubles donnés en location qui ne sont pas couverts par les trois autres catégories mentionnées ci-dessus. Entrent notamment dans cette catégorie, les frais divers supportés par les propriétaires comme :

- les frais de correspondance, de déplacement et de téléphone ;

- les dépenses d'acquisition de matériels, d'outillages, de mobiliers de bureau, d'équipements informatiques et de logiciels ;

- les frais éventuels d'enregistrement des baux et actes de location, dans l'hypothèse où ils sont supportés par le bailleur ;

- les frais de promotion et de publicité ;

- les cotisations et redevances autres que celles visées au n° **8.**.

Section 2 : Caractère déductible des frais d'administration et de gestion

14. Les frais de rémunération des gardes et concierges, les frais de rémunération, honoraire et commission et les frais de procédure sont déductibles pour leur montant réel. Les autres frais de gestion sont en principe déductibles pour un montant forfaitaire de 20 € par local. Il existe toutefois certaines exceptions.

A. PRINCIPES

15. Déduction pour le montant réel. Les frais de rémunération des gardes et concierges (voir n° **5.**), les frais de rémunération, honoraire et commission versés à des tiers (voir n° **8.**) et les frais de procédure (voir n° **11.**) sont déductibles pour leur montant réel, lorsque ces dépenses sont effectivement supportées par le propriétaire.

16. Déduction pour un montant forfaitaire. Les autres frais de gestion (voir n° **13.**) sont déductibles pour un montant forfaitaire fixé à 20 € par local.

Le montant forfaitaire de 20 € est réputé couvrir l'ensemble des autres frais de gestion non déductibles pour leur montant réel. Dès lors, même si le montant réel de ces autres frais est supérieur à 20 €, le propriétaire ne peut procéder à un complément de déduction, sauf dans les cas indiqués aux n°s **17.** à **20.** de la présente fiche.

Par local, il convient de retenir :

- chaque bien donné en location, en ce compris ses dépendances immédiates dès lors qu'elles sont louées au même locataire que celui du local principal, même lorsque cette location donne lieu à plusieurs baux (ex : par local, il convient d'entendre l'ensemble formé par un logement principal et ses annexes telles que caves et garages) ;

- l'ensemble constitué de plusieurs emplacements de stationnement ou de stockage situés à la même adresse et loués par un même bailleur à un même preneur, lorsque ces emplacements ne constituent pas les annexes d'un local d'habitation.

Il est par ailleurs admis d'appliquer cette déduction aux immeubles non bâtis. En présence de location de plusieurs parcelles, il convient d'apprécier le bénéfice du montant forfaitaire pour chaque location à un même preneur. Par ailleurs, en cas de location à un même preneur :

- de plusieurs parcelles formant un lot d'un seul tenant, il y a lieu d'appliquer un seul montant forfaitaire de 20 € ;

- de plusieurs parcelles non adjacentes, le montant de 20 € s'apprécie parcelle par parcelle.

B. EXCEPTIONS

17. Dépenses ayant fait l'objet d'une provision pour charges de copropriété. A compter de l'imposition des revenus de l'année 2004, l'article 49 de la loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2004 autorise la déduction des provisions pour charges de copropriété, sous réserve d'une régularisation l'année suivante. Ces dispositions sont codifiées à l'article 31-I 1° a quater du CGI.

Ainsi, les dépenses d'administration et de gestion couvertes par la provision ne sont pas déductibles directement mais par le biais de la provision pour charges de copropriété, sous réserve de la régularisation de cette déduction l'année suivante. Il s'agit notamment des honoraires qui rétribuent un syndic de copropriété.

Pour plus de précisions, voir BOI 5 D-4-05, n°s 31 et s.

18. Dépenses locatives. La fraction des frais d'administration et de gestion à la charge du locataire ne peut, en principe, être admise en déduction pour la détermination du revenu net foncier. Il en est notamment ainsi d'une fraction des frais de concierges.

Toutefois, ces charges sont admises en déduction dans deux situations :

- les dépenses locatives supportées directement par le propriétaire dans la période qui séparent deux locations ;

- les dépenses supportées pour le compte du locataire par le propriétaire dont celui-ci n'a pu obtenir le remboursement au 31 décembre de l'année du départ du locataire (CGI, art. 31-I 1° a ter).

Voir pour plus de précisions sur les dépenses récupérables non récupérées
BOI 5 D-4-05, n°s 19. et s.

19. Dépenses mises par convention à la charge du locataire. Il est rappelé que les dépenses incombant de droit au propriétaire mais dont le paiement est, par l'effet des conventions, imposé au locataire doivent être ajoutées aux recettes brutes.

20. Dépenses spécifiques aux monuments historiques et assimilés. Les propriétaires de monuments historiques et assimilés sont autorisés, lorsque ces monuments sont ouverts à la visite (pour plus de précisions sur cette notion, voir CGI, ann. III, art. 41 I et ann. IV, art. 17 ter à 17 quinquies et DB 5 B 2428, n° s 82 et s.) et procurent des revenus imposables, à comprendre dans les charges déductibles pour leur montant réel, en sus de la déduction mentionnée au n° **16.**, les dépenses suivantes :

- les frais de promotion et de publicité. Ces frais s'entendent notamment des frais d'édition de dépliants publicitaires et d'achat d'espaces publicitaires, des frais relatifs aux prospections promotionnelles tels les contacts avec les agences de voyages ou les frais de réception et de tournées promotionnelles et, le cas échéant, les rémunérations versées à un salarié affecté à la promotion du monument au titre de son activité promotionnelle et les charges sociales correspondantes ;

- les dépenses d'acquisition de matériel informatique utilisé pour la gestion de la billetterie ou le suivi des dépenses et des recettes.

Section 3 : Modalités de déduction

21. Conditions générales de déduction. Pour être admises en déduction, les dépenses doivent répondre aux conditions générales de déduction des charges. Elles doivent notamment être engagées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu, être effectivement payées par le propriétaire au cours de l'année d'imposition et être justifiées.

Pour plus de précisions sur les conditions générales de déduction,
voir la fiche n° 5 de la présente instruction.

22. TVA. Il est rappelé que les dépenses déductibles pour leur montant réel sont prises en compte pour leur montant TVA comprise. Cette règle comporte toutefois une exception pour les bailleurs dont les loyers sont assujettis à la TVA de plein droit ou sur option (CGI, art. 33 quater).

23. Justification. Le contribuable doit être en mesure de justifier, sur demande de l'administration, par tous moyens de preuve en sa possession, de la nature et du montant des dépenses dont il demande la déduction pour leur montant réel.

Pour plus de précisions sur les modalités de justification,
voir fiche n° 5 et n° 54 de la fiche n° 8 de la présente instruction.

•

Fiche n° 8
DEPENSES DE TRAVAUX

Sommaire

Section 1 : Définition des dépenses de travaux **2**
A. DEPENSES DE REPARATION ET D'ENTRETIEN **3**
B. DEPENSES D'AMELIORATION **8**
C. DEPENSES DE (RE)CONSTRUCTION ET D'AGRANDISSEMENT **12**
a) Définition **12**
b) Distinction avec les dépenses de réparation ou d'amélioration **14**

Section 2 : Caractère déductible de la dépense **17**
A. DEPENSES DE REPARATION ET D'ENTRETIEN **18**
1. Principe de déductibilité **19**
2. Cas particulier des dépenses locatives **20**
a) Principe de non-déductibilité **21**
b) Exceptions **22**
B. DEPENSES D'AMELIORATION **25**
1. Principe de non-déductibilité **26**
2. Exception en faveur des immeubles d'habitation **27**
a) Déduction immédiate **28**
b) Déduction au titre de l'amortissement **30**
3. Exceptions en faveur des locaux professionnels et commerciaux **31**
4. Exceptions en faveur des propriétés rurales **34**
C. DEPENSES DE (RE)CONSTRUCTION ET D'AGRANDISSEMENT **35**
1. Principe de non-déductibilité **36**
2. Exceptions **37**
D. DEPENSES DE NATURES DIFFERENTES REALISEES SIMULTANEMENT **40**
E. SYNTHESE **45**

Section 3 : Modalités de déduction **46**
A. CONDITIONS DE DEDUCTION **46**
1. Dépenses engagées en vue de l'acquisition ou la conservation du revenu **47**
2. Dépenses effectivement payées par le propriétaire **49**
3. Dépenses justifiées **54**
4. Règles de non-cumul **55**
B. MONTANT DE LA DEDUCTION **56**
C. SITUATION DES TRAVAUX REALISES SUR DES PARTIES COMMUNES DE COPROPRIETE **63**

Les précisions apportées par la documentation administrative 5 D 2224 (Propriétés urbaines - dépenses de réparation, d'entretien et d'amélioration), 5 D 2423 (Propriétés rurales - dépenses d'entretien et de réparation) et 5 D 2424 (Propriétés rurales - dépenses d'amélioration) et par les instructions administratives publiées au bulletin officiel des impôts sous les références 5 D-3-02 (Locaux professionnels et commerciaux – dépenses d'amélioration destinées à protéger les locaux des effets de l'amiante) et 5 D-4-04 (Travaux réalisés dans des locaux temporairement affectés à un usage autre que l'habitation) sont rapportées.

1. Les contribuables qui relèvent du régime réel d'imposition des revenus fonciers peuvent déduire, sous certaines conditions, les dépenses de travaux qu'ils réalisent sur les immeubles qui procurent des revenus imposables dans la catégorie des revenus fonciers. Pour cela, il convient :

- de déterminer la nature des travaux réalisés (section 1). Le code général des impôts (CGI) distingue trois catégories de travaux : les dépenses de réparation et d'entretien ; les dépenses d'amélioration ; les dépenses de (re)construction et d'agrandissement ;

- de connaître le régime fiscal attaché à ces travaux (section 2). Selon leur nature et le type de biens sur lesquels ils sont engagés, les travaux constituent ou non des charges déductibles ;

- de respecter les conditions de déduction et de justification (section 3).

Sur les modalités particulières prévues pour l'application
des dispositifs « monuments historiques » ou « Malraux »,
Voir Tableau récapitulatif

Section 1 : Définition des dépenses de travaux

2. Trois catégories de travaux doivent être distinguées : les dépenses de réparation et d'entretien (A) ; les dépenses d'amélioration (B) ; les dépenses de (re)construction et d'agrandissement (C).

A. DEPENSES DE REPARATION ET D'ENTRETIEN

3. Définition. Les dépenses de réparation et d'entretien s'entendent de celles qui correspondent à des travaux ayant pour objet de maintenir ou de remettre un immeuble en bon état et d'en permettre un usage normal, conforme à sa destination, sans en modifier la consistance, l'agencement ou l'équipement initial.

Les dépenses d'entretien s'apparentent généralement aux dépenses de maintien en l'état de l'immeuble et les dépenses de réparation à celles dépassant les opérations courantes d'entretien et qui consistent en la remise en état, la réfection ou le remplacement d'équipements essentiels pour maintenir l'immeuble en mesure d'être utilisé conformément à sa destination.

Sur les dépenses de grosses réparations à la charge du nu-propriétaire,
prévues aux articles 605 et 606 du code civil,
voir DB 5 D 3122, n° s 134 à 147 et n° 18. de la fiche n° 5 de la présente instruction.

4. Distinction avec les dépenses d'amélioration. Lorsque les dépenses de réparation et d'entretien s'accompagnent de l'adjonction d'éléments ou d'équipements nouveaux, l'ensemble de cette opération présente le caractère de dépenses d'amélioration. Toutefois, la seule circonstance que la dépense a consisté dans le remplacement d'un élément ou d'un équipement obsolète par un équipement plus moderne ne suffit pas à lui ôter son caractère de dépense de réparation ou d'entretien (sur les dépenses de remplacement d'appareils électroménagers, voir n° **7.**).

Ainsi, lorsque les dépenses d'entretien et de réparation sont réalisées conjointement avec des dépenses d'amélioration, l'ensemble constitue en principe un tout indissociable (CAA Bordeaux, arrêt n° 95-199 du 3 juin 1997). Toutefois, les dépenses de réparation et d'entretien peuvent, dans certains cas, être considérées comme dissociables (voir n° **40.**).

5. Exemples de dépenses d'entretien.

Nature de la dépense	Références
Traitement des bois contre les insectes xylophages tels que les termites ou les capricornes	CE, arrêt du 20 avril 1988, n° 86472 ; RM CHAVANES, n° 31076, JO AN 24 septembre 1990, p. 4482;
Dépenses de recherche et d'analyse de la nocivité de l'amiante	RM ROCHEBLOINE, n° 10390, JO AN 13 avril 1998, p. 2097 ; RM LEQUILLET, n° 24682, JO AN 2 août 1999, p. 4712 ; RM OLIN, n° 28830, JO Sén. 19 avril 2001, p. 1331; RM BEAUDEAU, n° 30021, JO Sén. 3 mai 2001, p. 1511 ; RM BRIAND, n° 8, JO AN 1er juillet 2002, p. 2932.
Autres dépenses de recherche et d'analyse rendues obligatoires par la réglementation telles que les diagnostics relatifs au risque d'exposition au plomb ou à l'information des acquéreurs et locataires sur les risques naturels et technologiques majeurs	RM DEPIERRE, n° 15020, JO AN 20 octobre 2003, p. 8011 (en ce qui concerne le plomb)
Part de la dépense payée au titre d'un contrat d'entretien d'un ascenseur restant à la charge du propriétaire	

6. Exemples de dépenses de réparation.

Nature de la dépense	Références
Remise en état du gros-œuvre (toiture, façades ...), des canalisations ou de l'installation électrique	CE, arrêt du 8 juillet 1992, n° 93-366
Remise en état de l'installation de chauffage central (remplacement de canalisations et d'éléments de radiateurs)	CE, arrêt du 30 juin 1971, n° 74385
Substitution, à l'ancienne installation électrique d'un théâtre, d'un équipement conforme aux normes de sécurité imposées par la réglementation des locaux ouverts au public	CE, arrêt du 30 juin 1971, n° 74385
Remise en état du mur d'une propriété	CE, arrêt du 24 octobre 1969, n° 75706
Dépenses engagées en vue de modifier la destination d'un immeuble dans la mesure où il s'agit de réparations qui auraient été en tout état de cause nécessaires, compte tenu de l'état de l'immeuble au moment du changement de destination	CE, arrêt du 12 février 1969, n° 72918,
Travaux de réparation des plafonds, des planchers et de l'escalier et travaux de réfection des enduits extérieurs	CE, arrêt du 17 décembre 1976, n° 92159, et arrêt du 14 décembre 1977, n° 5010
Travaux de remise en état de la toiture de l'immeuble, ravalement et crépissage des murs et réfection des peintures extérieures	CE, arrêt du 25 février 1976, n° 97398
Remise en état d'une partie de la construction à la suite de détériorations dues à des malfaçons constatées dans la construction	CE, arrêt du 26 octobre 1966, n° 65586,
Remplacement de la chaudière du chauffage central	CE, arrêt du 13 janvier 1965, n° 61104,
Dépenses effectuées pour rendre une installation d'ascenseur conforme aux normes réglementaires de sécurité ou pour remplacer un ascenseur vétuste	RM MER, n° 16266, JO AN 3 avril 1966, p. 552 ; RM DOLEZ, n° 35462, JO AN 28 janvier 1991
Travaux effectués dans des locaux à usage industriel et ayant consisté, sans apporter de modifications au gros-oeuvre ni entraîner un accroissement du volume de ces locaux, à remettre en état la climatisation, un escalier, l'étanchéité d'une terrasse, les descentes pluviales, la plomberie, les peintures, les revêtements de sols et les sanitaires, à remplacer un monte-charge, des faux plafonds et des tubes fluorescents et à mettre en conformité un ascenseur et l'électricité	CAA PARIS, arrêt du 21 janvier 1992, n° 1205
Remise en état de la loge d'un concierge	CE, arrêt du 26 juillet 1985, n° 30830
Frais de remise en état et travaux confortatifs des immeubles à la suite d'une catastrophe naturelle, pour la part réellement supportée (intempéries, inondations, secousses sismiques, glissements de terrains…)	RM DE GASTINES, n° 17714, JO AN 23 mai 1975 ; RM EBRARD, n° 3324, JO AN 5 avril 1968 ; RM GISSINGER, n° 34087, JO AN 29 septembre 1980 ; (RM PALMERO, n° 27724, JO Sén. 27 mai 1977 ; RM PALMERO, n° 1255, JO Sén. 31 octobre 1981 ; RM CARAT, n° 5084, JO Sén. 26 mai 1982
Frais de remise en état d'une cuisine aménagée existante (hors dépenses de remplacement des appareils électroménagers considérées comme des dépenses d'investissement dont l'objet diffère de celui de l'entretien ou la réparation de l'immeuble nu)	

7. Dépenses d'entretien et de réparation à la charge des locataires. Certaines dépenses d'entretien et de réparation peuvent être à la charge des seuls locataires. Il peut en être ainsi y compris pour des charges de copropriété.

Les dépenses locatives de réparation et d'entretien s'entendent de celles dont le locataire est tenu par application de l'article 1754 du code civil. Le décret n° 87-713 du 26 août 1987 prévoit une liste indicative des charges récupérables sur le locataire.

B. DEPENSES D'AMELIORATION

8. Définition. Les dépenses d'amélioration s'entendent, de manière générale, de celles qui ont pour objet d'apporter à un immeuble un équipement ou un élément de confort nouveau ou mieux adapté aux conditions modernes de vie, sans modifier cependant la structure de cet immeuble.

Est notamment considérée comme ayant pour objet d'apporter à un local d'habitation un équipement ou un élément de confort nouveau ou mieux adapté aux conditions modernes de vie, sans modifier la structure de l'immeuble, l'installation initiale ou le remplacement par un équipement mieux adapté aux conditions modernes de vie : du chauffage central ; d'une salle d'eau ; d'une cuisine ; du tout-à-l'égout ; d'un ascenseur ; de portes dans les cabines d'ascenseurs (RM GARMENDIA, JOAN du 20 août 1990 p. 3915 n° 26569) ; d'une antenne collective de télévision.

Le versement d'une subvention par l'Agence nationale de l'habitat (ANAH) ne préjuge pas du caractère déductible ou non déductible des travaux subventionnés, y compris lorsqu'ils sont réalisés dans le cadre d'une opération programmée de l'habitat (OPAH).

9. Distinction avec les dépenses de construction et assimilées. Les dépenses d'amélioration doivent être distinguées des dépenses de construction, de reconstruction ou d'agrandissement (voir n**° 12. et s.**) alors même que celles-ci seraient rendues nécessaires par la rénovation ou la modernisation d'un immeuble ancien.

10. Distinction avec les travaux de transformation en logement. Les travaux qui ont pour effet de permettre l'aménagement de locaux d'habitation dans des locaux affectés auparavant à un autre usage sont en principe assimilés à des travaux de construction ou de reconstruction (voir n° **12.**).

Cela étant, il est admis que de tels travaux puissent être qualifiés de dépenses d'amélioration lorsque les travaux ont porté sur un immeuble originellement affecté à l'habitation et que l'occupation temporaire à un autre usage n'a pas eu pour effet de changer la destination initiale de cet immeuble, c'est-à-dire qu'elle ne s'est pas accompagnée de travaux modifiant la conception, l'aménagement ou les équipements de l'immeuble (CE, 20 juin 1997, FLOR-FLORENTIN, n° 137749 ; voir n° **29.**).

11. Exemples de dépenses d'amélioration.

Nature de la dépense	Références
Installation d'une porte automatique d'ascenseur dans le cadre de dépenses occasionnées par la mise en conformité aux normes réglementaires de sécurité	RM DOLEZ, n° 35462, JO AN 28 janvier 1991, p. 302 ; RM CALLOUD, n° 44474, JO AN 16 septembre 1991, p. 3747
Dépenses d'enlèvement, de fixation et d'encoffrement des matériaux contenant de l'amiante (notamment flocage et calorifugeage)	RM ROCHEBLOINE, n° 10390, JO AN 13 avril 1998, p. 2097 ; RM BRIAND, JO AN 1er juilet 2002, p 2932
Agrandissement des fenêtres et pose de persiennes (notamment pour y placer des huisseries normalisées)	CE, arrêt du 30 octobre 1964, n° 62287; CE, arrêt du 17 décembre 1976, n° 92159,
Reprise des fondations de l'immeuble	CE, arrêt du 9 juillet 1969, n°s 70852 et 73690.
Asphaltage du trottoir attenant à la propriété	CE, arrêt du 20 novembre 1968, n° 71753,
Réfection de l'installation électrique et aménagement de nouvelles installations sanitaires sans accroissement du volume et de la surface habitable	CE, arrêt du 17 décembre 1976, n° 92159, et arrêt du 14 décembre 1977, n° 5010,
Pose de portes palières et aménagement de cuisines et de commodités entraînant la transformation d'un immeuble meublé en appartements sans affecter le gros-œuvre, augmenter la surface habitable ou modifier l'affectation des locaux	CE, arrêts du 21 octobre 1987, n° 52181, du 7 décembre 1987, n° 67252 et du 9 mars 1988 n°s 81067 - 81068
Démolition d'un petit local, anciennement à usage de buanderie, destinée à améliorer la salubrité d'une cour intérieure d'un immeuble d'habitation	CE, arrêt du 19 novembre 1984, n° 37072
Nature de la dépense	**Références**
Réparation de la toiture d'un bâtiment, par remplacement d'une partie de	CE, arrêts du 29 mars 1989, n°s 91879

la charpente, le ravalement de sa façade, l'ajout de balcons en fer forgé, la pose de dalles ainsi que la consolidation ou le changement de cloisons intérieures de manière à aménager des appartements dans les volumes existants ; ces travaux n'ont pas apporté de modification importante au gros-oeuvre et n'ont pas augmenté la surface des lieux déjà consacrés à l'habitation du temps où l'immeuble était exploité en hôtel meublé	et 68330 ; CAA Bordeaux, 3e ch, 28 juin 1995, n° 94-457
Pose de sanitaires, installation de salles d'eau, réfection de la peinture et de la plomberie, de manière à aménager des appartements dans les volumes existants. Ces travaux, qui n'ont pas concerné le gros-œuvre ni entraîné d'augmentation de la surface habitable, ont eu pour effet de remettre en état une partie de l'immeuble et d'en assurer une meilleure utilisation, sans modifier l'usage à titre d'habitation auquel les locaux étaient auparavant affectés	CAA Nantes, arrêt du 22 décembre 1993, n° 92-582
Travaux de mise en conformité des canalisations en plomb	RM DEPIERRE, n° 15020, JOAN 20 octobre 2003, p 8011

C. DEPENSES DE (RE)CONSTRUCTION ET D'AGRANDISSEMENT

a) Définition

12. Définition. Les dépenses de construction, reconstruction ou d'agrandissement s'entendent notamment de celles qui ont pour effet d'apporter une modification importante au gros-œuvre de locaux existants, des travaux d'aménagement interne qui par leur importance équivalent à une reconstruction ou encore de ceux qui ont pour effet d'accroître le volume ou la surface habitable de locaux existants.

Ainsi, sont notamment considérés comme des travaux de construction, de reconstruction ou d'agrandissement, les travaux :

- de démolition totale ou partielle d'un immeuble en vue de sa reconstruction ;

- de reconstruction d'un immeuble démoli ou de modifications importantes apportées au gros-oeuvre de locaux existants ;

- ayant pour objet l'aménagement à usage d'habitation de locaux préalablement affectés à un autre usage (voir toutefois n°s **10.** et **29.**) ou qui constituaient des dépendances d'un local d'habitation sans être eux-mêmes habitables (combles, garages, remises ...). Ainsi, les travaux consistant en la création d'une chambre et de deux salles de bains à l'étage d'une maison constituent des travaux d'agrandissement, dès lors que le contribuable n'établit pas que cet étage était antérieurement habitable (CAA Bordeaux, arrêt du 12 décembre 1994, n° 93-390) ;

- d'aménagement interne qui par leur importance équivalent à une reconstruction (reconstruction complète après démolition intérieure d'une unité d'habitation suivie de la création d'aménagements neufs...). Les travaux correspondant à une restructuration complète après démolition intérieure d'une unité d'habitation, suivie de la création d'aménagements neufs doivent être considérés comme des dépenses de construction, reconstruction et agrandissement. Il en est ainsi, notamment, lorsque des opérations de cette nature aboutissent à une augmentation du nombre d'unités de logement (dans ce sens, cf. CE, arrêt du 28 mai 1980, n° 11405) ;

- qui ont pour effet d'accroître le volume ou la surface habitable de locaux existants.

Voir, pour les dépenses de (re)construction déductibles dans le cadre du dispositif « Malraux », DB 5 D 2225

13. Exemples de dépenses de construction, reconstruction et agrandissement.

Nature de la dépense	Références
Transformation d'un étage d'un immeuble ancien, qui a nécessité la démolition et la reconstruction de deux murs principaux, de deux étages et des combles, les murs mitoyens et le rez-de-chaussée récemment réaménagé ayant pu, seuls, être conservés	CE, arrêt du 27 octobre 1971, n° 80173
Démolition et réfection totale des toitures, des planchers, des plafonds, des modifications substantielles des ouvertures existantes ainsi que l'aménagement des locaux suivant une disposition totalement différente entraînant un déplacement de l'ensemble des cloisons et aboutissant à la création de 47 pièces d'habitation, dans des immeubles qui n'en comportaient auparavant que 26	CE, arrêt du 17 décembre 1976, n°s 99017 et 787
Travaux effectués dans une maison d'habitation qui ont consisté en une réfection complète des sols, des planchers et des plafonds, en la restructuration interne de l'habitation, par augmentation de 4 à 6 du nombre de pièces, ayant entraîné le remaniement des cloisons intérieures et le percement d'un certain nombre d'ouvertures extérieures	CE, arrêt du 7 juin 1978, n° 5822
Travaux qui ont notamment comporté la consolidation des murs extérieurs, la démolition des murs intérieurs, des cloisons et des conduits de cheminées, la mise en place de piliers verticaux destinés à la consolidation de la structure de l'immeuble, la réfection partielle de la charpente et la reprise d'un mur pignon, la démolition de l'escalier d'accès aux combles et la pose d'un escalier métallique, l'installation d'une ouverture en toiture. Ces travaux ont affecté le gros oeuvre de manière importante et entraîné une redistribution totale de l'aménagement intérieur	CE, arrêt du 8 juillet 2005, n° 253291

b) Distinction avec les dépenses de réparation ou d'amélioration

14. Examen de la nature et de l'importance des travaux. Les dépenses de construction, de reconstruction ou d'agrandissement doivent être nettement distinguées des dépenses d'amélioration (voir n**° 8.** et **s.**). L'analyse conduit à prendre en considération essentiellement la nature et l'importance des travaux effectués plutôt que le coût de ceux-ci pour déterminer s'il s'agit de dépenses d'amélioration ou au contraire de dépenses de construction, reconstruction ou agrandissement.

La distinction entre ces deux catégories de travaux constitue donc une question de fait qu'il convient de résoudre par l'examen dans le détail des travaux effectués à l'aide de tous renseignements utiles (devis, mémoires et factures établis par les entrepreneurs, rapports et plans d'architectes avant et après les travaux, etc.) et à la lumière des décisions de jurisprudence rendues en la matière.

15. Travaux de restructuration des unités d'habitation. Le Conseil d'Etat a jugé que les travaux qui ont consisté à scinder un appartement en deux et qui ont eu pour objet la remise en état et la modernisation des locaux constituent des dépenses d'amélioration (CE, arrêt du 28 février 1983, n° 35189). Toutefois, si la restructuration est totale et aboutit, par conséquent, à une transformation complète des locaux existants, les travaux doivent être assimilés à des travaux de reconstruction, car ils dépassent la notion d'amélioration prévue par le législateur.

Mais lorsque la restructuration est partielle, c'est-à-dire lorsqu'elle porte sur certaines parties de l'unité de logement, sur le déplacement de cloisons par exemple, notamment pour la création de salles d'eau ou d'équipements sanitaires, ces travaux doivent être regardés comme des dépenses d'amélioration (à rapprocher ci-avant du n° **11.**, arrêt CAA Nantes du 22 décembre 1993, BATTISTELLA).

Les travaux de restructuration interne peuvent s'apprécier en considérant isolément les différentes parties de l'immeuble. Par exemple, si les locaux d'habitation d'un étage ont été complètement redistribués alors que d'autres n'ont fait l'objet que d'une réfection partielle, il y a lieu de considérer les travaux qui se rapportent aux locaux qui n'ont pas été reconstruits comme des dépenses d'amélioration.

16. Exemples de dépenses ne pouvant être considérées comme des dépenses d'amélioration. Le tableau ci-après établit une liste non exhaustive de travaux qui n'ont pas été considérés comme de simples dépenses d'amélioration par le Conseil d'Etat ou les cours administratives d'appel.

Nature de la dépense	Références
Travaux ayant consisté à démolir un immeuble vétuste et à édifier à la place de nouvelles constructions, même si une partie des matériaux récupérés a été réutilisée pour l'édification des façades	CE, arrêt du 27 février 1985, n°s 43156 et 43157
Travaux exécutés dans deux petits immeubles en vue de transformer dix-huit chambres en huit studios pourvus du confort moderne sur trois niveaux dans l'un des immeubles et sur deux niveaux dans l'autre qui ont conduit à un remaniement du mur de façade comportant notamment, à chaque étage, la modification de l'emplacement et de la fonction des ouvertures et qui ont donc affecté substantiellement le gros oeuvre des immeubles	CE, arrêt du 7 décembre 1987, n° 58268
Exécution d'un « chaînage » de béton armé destiné à la consolidation d'un immeuble, dès lors qu'une telle intervention a pour objet d'apporter une modification au gros-oeuvre et qu'elle ne peut être regardée comme une « réparation » rendue nécessaire par l'état du bâtiment	CE, arrêt du 29 mars 1989, n° 91879
Travaux de transformation en local d'habitation d'un immeuble précédemment affecté à un autre usage, industriel, commercial, agricole (alors même que les travaux n'auraient pas fait l'objet d'un permis de construire) ou professionnel notamment (exemple : transformation de bureaux en appartements). Sur la transformation d'un immeuble affecté originellement à l'habitation, voir n°s **10.** et **29.**	CE, arrêt du 30 mai 1979, n° 9045) ; CE, arrêt du 29 mars 1989, n° 81836
Aménagement d'anciennes annexes agricoles en nouvelles annexes utiles à l'habitation	CE, arrêt du 7 juin 1978, n° 5822
Travaux ayant eu pour objet et pour effet de transformer un foyer de jeunes filles comprenant des pièces communes, telles que réfectoires, chapelle, etc., ainsi que des dortoirs, en un immeuble de rapport comprenant dix appartements, cinq studios et onze chambres	CE, arrêt du 29 juillet 1983, n° 38180 ; rappr. arrêt du 6 janvier 1986, n° 38166
Travaux ayant eu pour effet, notamment par la transformation en locaux d'habitation de pièces à usage de réserve et de débarras, d'augmenter d'environ 15 % la surface habitable de l'immeuble	CE, arrêt du 19 novembre 1984, n° 43326
Travaux ayant abouti à transformer un grenier en un appartement de 89,50 m^2 doté du confort moderne	CE, arrêt du 19 novembre 1984, n° 43724
Travaux relatifs à la redistribution complète de l'espace intérieur d'un immeuble d'habitation et le remplacement de la toiture par une terrasse	CE, arrêt du 18 novembre 1983, n° 35299
Travaux ayant comporté la reconstruction de plusieurs planchers, la démolition et la reconstruction d'un escalier, ainsi que le réaménagement de tout le cloisonnement intérieur bien qu'ils n'aient pas compris la réfection des toitures et charpentes	CE, arrêt du 19 novembre 1984, n° 44372
Travaux ayant comporté le démontage et le remontage d'une façade à pans de bois, la démolition des murs intérieurs, le remplacement de la charpente, la pose de nouvelles cloisons ainsi que de nouveaux planchers avec dalle en béton et de nouveaux plafonds, la construction d'un nouvel escalier	CE, arrêt du 21 octobre 1987, n° 51028

Nature de la dépense	Références
Travaux ayant abouti à la réunion de quatre immeubles en un seul et ayant comporté le percement de nouvelles baies, la reconstruction d'un escalier et de l'aile arrière, la liaison des étages de chaque immeuble pour former des appartements donnant sur une même cage d'escalier, la démolition des planchers intérieurs et des anciennes cloisons, la pose de nouvelles cloisons et l'exécution de nouveaux dallages. Jugé que ces travaux, bien qu'ils n'aient pas entraîné un changement d'affectation des locaux ni augmenté leur surface habitable, doivent être regardés, en raison de leur nature et de leur importance, comme des travaux de transformation et de rénovation assimilables à une reconstruction	CAA Nancy, arrêt du 9 juillet 1991, n° 1105 BELLAVIA
Travaux ayant consisté à transformer au rez-de-chaussée un garage en appartement et à créer au niveau des combles un autre appartement	CAA Paris, arrêt du 11 février 1992, n° 815
Travaux consistant à transformer trois bâtiments en un ensemble unique par démolition des murs mitoyens et des escaliers, la mise à niveau des planchers et la surélévation de l'un des immeubles	CAA Lyon, arrêt du 16 avril 1992, n° 1763

Section 2 : Caractère déductible de la dépense

17. Le caractère déductible des travaux s'apprécie au regard de plusieurs critères :

- la nature de la dépense : dépenses de réparation, d'entretien, d'amélioration, de (re)construction, ou d'agrandissement ;

- la nature de la propriété : travaux réalisés sur une propriété urbaine ou rurale ;

- l'affectation de l'immeuble : travaux réalisés sur un immeuble à usage d'habitation ou sur un immeuble affecté à un autre usage ;

- le caractère récupérable ou non récupérable de la dépense sur le locataire ;

- l'application d'avantages fiscaux particuliers : travaux réalisés sur un logement pour lesquels le contribuable a opté pour l'une des déductions au titre de l'amortissement ou pour lesquels il a demandé le bénéfice d'une réduction d'impôt.

Pour plus de commodité, le régime fiscal applicable est exposé en distinguant selon la nature des travaux réalisés : dépenses de réparation et d'entretien (A) ; dépenses d'amélioration (B) ; dépenses de (re)construction et d'agrandissement (C). Il convient également de préciser les conditions de déduction en cas de réalisation simultanée de travaux de nature différente.

Voir le tableau synthétique, n° **45.**

A. DEPENSES DE REPARATION ET D'ENTRETIEN

18. Le a du 1° du I de l'article 31 du code général des impôts (CGI) autorise la déduction des dépenses de réparation et d'entretien relatives à des immeubles donnés en location pour la détermination du revenu net des propriétés urbaines ou rurales. Toutefois, les charges supportées par le propriétaire au titre des réparations locatives ne sont pas, en principe, admises en déduction du revenu brut foncier.

1. Principe de déductibilité

19. Les dépenses de réparation et d'entretien relatives à des immeubles donnés en location sont admises en déduction pour la détermination du revenu net des propriétés urbaines ou rurales (sur la définition de ces travaux, voir n°s **3.** et s.).

Ne sont toutefois pas admises en déduction au titre des dépenses de réparation et d'entretien, les dépenses indissociables de dépenses d'amélioration qui ne seraient pas déductibles en tant que telles (voir n° **25.** et s.) ou d'opérations de construction, reconstruction ou agrandissement dont elles ne constituent que l'accessoire (voir n°s **40.** et s.).

2. Cas particulier des dépenses locatives

20. Les dépenses locatives ne sont pas en principe déductibles. Il existe cependant trois exceptions : les dépenses occasionnées par la vétusté ou la force majeure ; les dépenses engagées en vue de faciliter la location ; les dépenses récupérables sur le locataire non récupérées.

Les dépenses locatives de réparation et d'entretien s'entendent de celles dont le locataire est tenu par application de l'article 1754 du code civil (sur la définition de ces travaux, voir n° **5.**).

a) Principe de non-déductibilité

21. Les dépenses locatives de réparation et d'entretien ne peuvent en principe, même payées par le propriétaire, être admises en déduction pour la détermination du revenu net foncier. En effet :

- elles ne constituent pas des charges de la propriété déductibles pour la détermination du revenu net foncier sur le fondement de l'article 31 du CGI ;

- elles ne peuvent venir en déduction des revenus bruts encaissés par le propriétaire dès lors qu'il n'est pas tenu compte en recettes des sommes versées par le locataire au titre des charges leur incombant (sur les modalités de prise en compte des dépenses locatives, voir n° **64.**).

b) Exceptions

22. Dépenses occasionnées par la vétusté ou la force majeure. Perdent leur caractère locatif, en vertu de l'article 1755 du code civil, les dépenses occasionnées par la vétusté ou la force majeure. Il en est de même pour les dépenses occasionnées par un vice de construction ou une malfaçon.

Ces dépenses, qui constituent des charges de la propriété incombant au propriétaire, sont admises en déduction au même titre que les travaux d'entretien et de réparation. Ainsi, par exemple, peuvent être considérés comme rendus nécessaires par la vétusté et la force majeure :

- les frais rendus nécessaires par des travaux plus lourds dont la charge incombe au propriétaire (ex. : peintures effectuées à la suite de la remise en état des conduits de fumée) ;

- les travaux ou réparations faisant suite à un cataclysme naturel (inondation, gelée ...).

23. Dépenses engagées en vue de faciliter la location. Les dépenses de réparation et d'entretien engagées en vue de faciliter la location peuvent être admises en déduction dès lors qu'elles sont engagées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu et qu'elles sont supportées par le propriétaire.

La déduction doit toutefois être refusée s'il apparaît que la prise en charge de ces dépenses par le propriétaire résulte de rapports personnels, familiaux ou d'intérêts existant entre les parties ou de circonstances telles que la location peut être considérée comme anormale.

24. Dépenses récupérables non récupérées. Sont admises en déduction, les dépenses supportées pour le compte du locataire par le propriétaire dont celui-ci n'a pu obtenir le remboursement au 31 décembre de l'année du départ du locataire (CGI, art. 31-I 1° a ter).

Voir pour plus de précisions sur les dépenses récupérables non récupérées
BOI 5 D-4-05, n°s 19 et s.

B. DEPENSES D'AMELIORATION

25. Les dépenses d'amélioration effectuées sur les immeubles donnés en location sont en principe des dépenses d'investissement non déductibles. Le législateur a toutefois prévu trois exceptions en faveur :

- des locaux d'habitation, soit sous la forme d'une déduction immédiate (CGI, art. 31-I 1° b), soit sous la forme d'une déduction au titre de l'amortissement (CGI, art. 31-I 1° f, g et h) ;

- des locaux professionnels et commerciaux, pour les seules dépenses d'amélioration destinées à faciliter l'accueil des personnes handicapées ou destinées à protéger les locaux de l'amiante (CGI, art. 31-I 1° b bis) ;

- des propriétés rurales. Ainsi sont admises en déduction les dépenses d'amélioration afférentes aux propriétés bâties dès lors qu'elles sont considérées comme non rentables (CGI, art. 31-I 2° c) ainsi que l'ensemble des dépenses d'amélioration afférentes aux propriétés non bâties (CGI, art. 31-I 2° c quater).

Sur la prise en compte de ces dépenses d'investissement pour la détermination de la plus-value immobilière réalisée lors de la cession de l'immeuble,
voir BOI 8 M-1-04, Fiche 5, n°s 15 et s. et BOI 8 M-1-05, n°36.

1. Principe de non-déductibilité

26. D'une manière générale, les dépenses d'amélioration effectuées dans les immeubles donnés en location constituent des dépenses d'investissement susceptibles de provoquer directement une augmentation de la valeur de l'immeuble. Elles ne sont donc pas, en principe, admises en déduction dans le cadre de la détermination du revenu net foncier.

Les dépenses d'amélioration non dissociables de travaux de construction, de reconstruction et d'agrandissement ne sont pas admises en déduction (voir n° **42**.).

2. Exception en faveur des immeubles d'habitation

27. Les dépenses d'amélioration réalisées sur des immeubles d'habitation sont déductibles afin d'encourager la modernisation de l'habitat. La déduction peut prendre la forme :

- d'une déduction immédiate dans la généralité des cas ;

- d'une déduction au titre de l'amortissement obligatoire, lorsque le contribuable a opté, pour le logement concerné, pour l'une des déductions au titre de l'amortissement « Périssol », « Besson neuf », « Robien » ou « Robien-recentré ».

a) Déduction immédiate

28. Le b du 1° du I de l'article 31 du CGI prévoit que les dépenses d'amélioration réalisées sur un immeuble affecté à l'habitation sont déductibles immédiatement, à l'exclusion des frais correspondant à des travaux de construction, de reconstruction ou d'agrandissement.

Les dépenses d'amélioration effectuées dans des locaux autres que des locaux d'habitation loués ne sont

Fiche n° 9
PRIMES D'ASSURANCE

Sommaire

Section 1 : Primes d'assurance concernées **4**
A. CAS GENERAL **6**
B. CAS PARTICULIER DES MONUMENTS HISTORIQUES **7**

Section 2 : Conditions de déduction des primes d'assurance **9**
A. CONDITIONS GENERALES **10**
B. NON-CUMUL **13**

Les précisions apportées par la documentation administrative 5 D 2222, n° 19 (Charge couverte par la déduction forfaitaire), 5 D 2223, n°s 8 à 19 (Exception en faveur des primes d'assurances contre les loyers impayés), et 5 D 2426, n°s 1 et 2 (Propriétés rurales) et par les instructions administratives publiées au bulletin officiel des impôts sous les références 5 D-1-02 (Déduction des primes d'assurances afférentes aux monuments historiques) et 5 D-3-04 (Extension de la déduction des primes d'assurances afférentes aux monuments historiques) sont rapportées.

1. A compter de l'imposition des revenus de l'année 2006, l'ensemble des primes d'assurance se rapportant à un immeuble dont les revenus sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers selon le régime réel d'imposition, sont déductibles pour leur montant réel et justifié.

Ainsi, le a bis du 1° du I de l'article 31 du code général des impôts (CGI), et le a du 2° du I du même article prévoient que, en principe, les primes d'assurance supportées par le propriétaire-bailleur sont déductibles pour leur montant réel.

Les nouvelles dispositions s'appliquent aux primes payées à compter du 1er janvier 2006, quelle que soit la date de souscription du contrat d'assurance. Les primes payées avant le 1er janvier 2006 ne bénéficient pas de ces nouvelles dispositions, même pour la fraction se rapportant à la période courant après cette date.

2. Il est rappelé qu'auparavant les primes d'assurance relatives aux biens loués étaient, en principe, réputées couvertes par la déduction forfaitaire. Toutefois, elles étaient déductibles pour leur montant réel dans quatre situations seulement : assurance contre les loyers impayés ; assurance des immeubles ruraux ; assurance liée à la souscription d'un emprunt ; assurance des monuments historiques.

Section 1 : Primes d'assurance concernées

3. Les primes d'assurance sont admises en déduction lorsqu'elles se rapportent à un immeuble dont les revenus sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers (A). Des dispositions spécifiques sont prévues en faveur des monuments historiques (B).

A. CAS GENERAL

4. Immeubles concernés. Les primes d'assurance doivent, pour être admises en déduction, concerner des immeubles ou des parties d'immeubles dont les revenus sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers. Elles sont admises en déduction dans les mêmes conditions, qu'elles se rapportent à une propriété urbaine (CGI, art. 31 I 1° a bis) ou rurale (CGI, art. 31 I 2° a).

Ces dispositions s'appliquent aux immeubles donnés en location ou dont le contribuable se réserve la jouissance (à l'exception toutefois, dans ce dernier cas, des locaux d'habitation en application du II de l'article 15).

En pratique, seule est autorisée la déduction des primes couvrant les risques susceptibles d'affecter les immeubles. En effet, le bailleur n'a pas la charge des assurances relatives aux récoltes, au cheptel et au matériel dans la généralité des cas. Ainsi, il n'est pas en principe tenu compte des primes d'assurance relatives au mobilier (voir toutefois, s'agissant des monuments historiques, n° **8.**).

5. Contrats concernés. L'ensemble des primes d'assurance souscrites par les contribuables bailleurs directement auprès d'une compagnie d'assurance ou par un intermédiaire (professionnels de l'immobilier tels que administrateurs de biens, notaires, etc.) sont admises en déduction, toutes les autres conditions étant par ailleurs remplies.

Les primes d'assurance peuvent notamment être souscrites dans le cadre d'un contrat de groupe.

6. Risques couverts. La loi ne subordonne pas la déduction des primes d'assurance à une condition tenant à la nature des risques qu'elles couvrent. Pour autant, les primes doivent nécessairement être souscrites en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu.

Ainsi, sont notamment susceptibles d'ouvrir droit à la déduction des revenus fonciers les primes d'assurance qui couvrent les risques suivants : risque d'incendie et risques annexes ; dégâts des eaux ; bris de glace ; dégâts causés par la tempête, la grêle ou la neige ; dommages causés par le vol ou le vandalisme ; dommages causés par une catastrophe naturelle ; responsabilité civile du propriétaire-bailleur, notamment les dommages que pourrait causer le bien aux locataires ou aux tiers (primes d'assurance « propriétaire non-occupant ») ; garantie d'un emprunt (voir sur ce dernier point n° **11.**).

B. CAS PARTICULIER DES MONUMENTS HISTORIQUES

7. Monuments historiques. La déduction des primes d'assurance afférentes aux monuments historiques n'est subordonnée à aucune condition particulière. Elle est donc admise :

- pour les propriétaires de monuments historiques procurant des recettes imposables dans la catégorie des revenus fonciers. Tel est notamment le cas des immeubles loués en totalité ou qui ne sont pas donnés en location mais qui donnent lieu à la perception de recettes (droits d'entrée notamment) ;

- pour les propriétaires de monuments historiques qui ne procurent aucune recette imposable. Tel est notamment le cas lorsque l'immeuble n'est pas ouvert au public ou lorsqu'il est ouvert gratuitement au public. Dans ces situations, les charges foncières qui se rapportent à ces immeubles sont en effet admises en déduction du revenu global du propriétaire dans les conditions et proportions fixées par les articles 41 F à 41 I de l'annexe III au code général des impôts (voir DB 5 B 2428, n°s 88 et s). Autrement dit, la déduction des primes d'assurance des monuments historiques qui ne procurent aucune recette imposable n'est plus subordonnée, à compter de l'imposition des revenus 2006, à une condition d'ouverture au public. Il s'ensuit notamment que les propriétaires occupants d'un monument historique peuvent déduire les primes d'assurance « habitation ».

8. Objets mobiliers exposés dans un monument historique. Les primes d'assurance afférentes à des objets mobiliers ne sont pas, en principe, admises en déduction (voir n° **4.**). Il est toutefois admis que les primes d'assurance afférentes aux objets classés ou inscrits à l'inventaire supplémentaire sont déductibles du revenu global, que l'immeuble procure ou non des recettes imposables, à la condition qu'ils soient exposés au public dans un immeuble historique auquel ils sont attachés à perpétuelle demeure, au sens de l'article 525 du code civil.

Selon les dispositions de l'article précité du code civil, le propriétaire est censé avoir attaché à son fonds des effets mobiliers à perpétuelle demeure, quand ils y sont scellés en plâtre ou à chaux ou à ciment, ou lorsqu'ils ne peuvent être détachés sans être fracturés et détériorés, ou sans briser ou détériorer la partie du fonds à laquelle ils sont attachés. Les glaces d'un appartement sont censées être attachées à perpétuelle demeure, lorsque le parquet sur lequel elles sont fixées fait corps avec la boiserie. Il en est de même des tableaux et autres ornements. Quant aux statues, elles sont immeubles lorsqu'elles sont placées dans une niche pratiquée exprès pour les recevoir, encore qu'elles puissent être enlevées sans fracture ou détérioration.

Cela étant, l'interprétation de cet article doit tenir compte des évolutions en matière d'architecture et de décoration. Ainsi la circonstance que les glaces soient aujourd'hui fixées directement aux murs par des pattes et qu'elles ne soient plus placées sur les boiseries ne fait pas obstacle à ce qu'elles soient considérées comme des immeubles par destination. En dehors de ce cas, la jurisprudence ne considère comme immeubles par destination que les objets scellés ou qui, du moins, font partie d'un ensemble décoratif dont ils sont inséparables.

Section 2 : Conditions de déduction des primes d'assurance

9. Pour être admises en déduction, les dépenses correspondant aux primes d'assurance doivent répondre aux conditions générales de déduction des charges (A). En outre, la déduction ne peut se cumuler avec le bénéfice du crédit d'impôt sur le revenu pour primes d'assurance contre les impayés de loyer (B).

A. CONDITIONS GENERALES

10. Pour être admises en déduction, les dépenses correspondant aux primes d'assurance doivent répondre aux conditions générales de déduction des charges. Il est notamment précisé que :

- le propriétaire ne peut déduire que le montant des primes d'assurance qu'il a effectivement supporté ;

- les primes d'assurance déductibles sont celles qui ont été effectivement payées par le contribuable bailleur au cours de l'année d'imposition ;

- la déduction doit être justifiée.

Pour plus de précisions sur les conditions générales de déduction,
voir la fiche n° 5 de la présente instruction.

11. Cas particuliers des primes liées à la souscription d'un emprunt. Les primes afférentes à un contrat d'assurance souscrites pour garantir le remboursement de l'emprunt sont déductibles des revenus fonciers, toutes conditions étant par ailleurs remplies (voir n° **10.**). Il est toutefois précisé que, dès lors que ces primes constituent des frais accessoires à un emprunt, la fraction du déficit qui provient de cette déduction s'impute exclusivement sur les revenus fonciers des dix années suivantes, à l'instar des intérêts d'emprunt correspondants (CGI, art. 156 I 3°).

Ainsi, le contribuable devra, en pratique, déclarer les primes d'assurance liées à la souscription d'un emprunt sur la ligne afférente aux intérêts d'emprunt des déclarations n° 2044, n° 2044 spéciale ou n° 2072.

Pour plus de précisions sur la déduction des frais d'emprunt,
voir la fiche n° 10 de la présente instruction.

12. Justifications. Le contribuable doit être en mesure de produire, sur demande de l'administration, une copie du contrat d'assurance et de la quittance fournie par l'assureur, ainsi que tous éléments attestant de la date du paiement de la dépense.

En cas d'assurance collective des logements, le propriétaire doit pouvoir fournir, sur demande de l'administration, un relevé des frais de gérance, ainsi que tous éléments attestant de la date du paiement de la dépense et des modalités de détermination de la quote-part qu'il a effectivement supportée.

B. NON-CUMUL

13. Crédit d'impôt sur le revenu pour primes d'assurance contre les impayés de loyer. L'article 200 nonies du CGI prévoit, sous certaines conditions, un crédit d'impôt en faveur des bailleurs qui souscrivent une assurance contre les impayés de loyer de logements donnés en location dans le cadre d'une convention mentionnée à l'article L. 353-2 du code de la construction et de l'habitation.

Le contribuable ne peut bénéficier, pour un même contrat d'assurance, du crédit d'impôt et de la déduction des primes d'assurance versées en garantie du risque de loyers impayés prévue au a bis du 1° du I de l'article 31 du CGI pour la détermination des revenus fonciers imposables.

La disposition de non-cumul s'apprécie au regard d'un même contrat d'assurance et non au titre d'un même logement. Elle est applicable dans les mêmes conditions lorsque le logement est détenu par une société soumise à l'impôt sur le revenu (voir BOI 5 B-11-06, n° 16). En pratique, le contribuable dispose, au titre de chaque année d'imposition, d'une option entre le crédit d'impôt et la déduction des revenus fonciers :

- si le contribuable demande le bénéfice du crédit d'impôt, il ne peut par ailleurs déduire la fraction de primes garantissant le risque d'impayés de loyer. Les autres primes d'assurance demeurent déductibles des revenus fonciers, toutes conditions étant par ailleurs remplies ;

- si le contribuable n'opte pas pour ce crédit d'impôt, il peut déduire toutes les primes d'assurance souscrites, y compris celles qui couvrent le risque de loyers impayés, du revenu foncier, toutes les conditions étant par ailleurs remplies.

•

Fiche n° 10
INTERETS D'EMPRUNT

Sommaire

Section 1 : Intérêts d'emprunt admis en déduction	**3**
A. INTERETS DEDUCTIBLES	**4**
B. INTERETS NON DEDUCTIBLES	**8**
C. CAS PARTICULIERS	**11**
1. Intérêts des emprunts substitutifs	**11**
2. Intérêts supportés par les porteurs de parts	**14**
3. Démembrement de propriété	**16**
Section 2 : Frais d'emprunt admis en déduction	**19**
A. FRAIS D'EMPRUNT DEDUCTIBLES	**20**
B. FRAIS D'EMPRUNT NON DEDUCTIBLES	**22**
Section 3 : Conditions de déduction	**25**

Les précisions apportées par la documentation administrative 5 D 2227 (Intérêts d'emprunts – propriétés urbaines) et 5 D 2426, n°3 (Intérêts d'emprunts – propriétés rurales) sont rapportées.

1. Les contribuables soumis au régime réel d'imposition peuvent déduire de leur revenu net foncier les intérêts des emprunts contractés pour la conservation, l'acquisition, la (re)construction, l'agrandissement, la réparation ou l'amélioration des immeubles donnés en location (section 1).

En sus des intérêts proprement dits, les contribuables sont autorisés à déduire les frais d'emprunts (section 2).

La déduction est limitée aux sommes payées au cours de l'année d'imposition et dont le propriétaire peut justifier (section 3). Elle s'applique dans les mêmes conditions aux propriétés urbaines et aux propriétés rurales.

2. La déduction ne s'étend pas aux remboursements en capital. De ce fait, les sommes versées en exécution d'une clause d'indexation du capital d'un prêt ne peuvent être admises en déduction, dès lors qu'elles présentent le caractère d'un versement en capital et non d'un supplément d'intérêt (en ce sens, CE, arrêt du 31 octobre 1990 n° 81132).

Section 1 : Intérêts d'emprunt admis en déduction

3. Les intérêts ne peuvent être déduits que s'ils se rapportent à un emprunt contracté pour la conservation, l'acquisition, la construction, la réparation ou l'amélioration des immeubles donnés en location (code général des impôts (CGI), art. 31-I 1° d) (A). Les intérêts des sommes empruntées pour un autre objet ne sont pas en principe admis en déduction (B). Certains cas particuliers doivent également être évoqués (C).

A. INTERETS DEDUCTIBLES

4. Les propriétaires peuvent déduire de leur revenu net foncier les intérêts des emprunts contractés pour la conservation, l'acquisition, la (re)construction, l'agrandissement, la réparation ou l'amélioration des immeubles donnés en location.

5. Conservation de la propriété. Les emprunts sont réputés contractés pour la conservation des immeubles lorsque les fonds empruntés sont utilisés par le propriétaire pour couvrir les dépenses se rapportant directement à ses immeubles et qu'il ne pourrait se dispenser d'assumer sans perdre tout ou partie de ses droits de propriété.

Tel est le cas notamment des emprunts contractés pour le paiement des droits de mutation à titre gratuit. Il importe peu que les intérêts soient payés à un tiers qui a consenti un prêt pour permettre à l'héritier, au donataire ou au légataire de régler en une seule fois les droits dont il est redevable ou qu'ils soient versés au Trésor, en application de l'article 1717 du code général des impôts (CGI).

L'article 1717 du CGI prévoit le paiement fractionné ou différé des droits d'enregistrement dus à l'occasion de certaines mutations de propriétés. L'article 401 de l'annexe III audit code dispose que les droits ainsi fractionnés ou différés sont productifs d'intérêts. Ce texte a pour objet de permettre notamment aux héritiers ne disposant pas de fonds suffisants pour acquitter les droits de mutation dont ils sont redevables, d'éviter l'aliénation des biens qui leur sont dévolus. Il s'agit par suite d'une modalité de paiement qui équivaut à un prêt hypothécaire que le Trésor accorde à son débiteur pour lui assurer la conservation des biens sur lesquels portent les droits.

6. Acquisition, (re)construction ou agrandissement d'un immeuble. Seuls les intérêts des dettes contractées pour l'acquisition ou la construction, la reconstruction ou l'agrandissement d'immeubles destinés à procurer des revenus fonciers sont déductibles.

Ainsi, les intérêts qui se rapportent à des sommes empruntées pour acheter un terrain à bâtir ou un immeuble ou faire construire un bâtiment destiné à être donné en location nue dans le cadre des revenus fonciers présentent le caractère de charges déductibles, sous réserve du respect des conditions générales de déduction des charges (CE, arrêt du 11 mai 1977, n° 450). Il en est de même pour la fraction des intérêts qui se rapporte aux sommes utilisées pour le paiement des droits de mutation à titre onéreux.

Les intérêts d'un emprunt contracté pour l'acquisition d'un immeuble restent déductibles même si l'immeuble ne produit plus de revenus, dès lors qu'il a été démoli en vue de sa reconstruction et de l'obtention par le propriétaire de revenus fonciers plus élevés (CE, arrêt du 8 juin 1990, n° 52745).

Lorsqu'un contribuable donne en location la résidence qu'il occupe à titre d'habitation principale et qu'il quitte pour trouver un emploi dans une autre région, le loyer qu'il perçoit est imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus fonciers. Il peut cependant déduire du loyer brut, sans limitation de durée ou de montant, les intérêts des emprunts contractés pour acquérir ou construire l'habitation qu'il occupait antérieurement à son changement de domicile (RM. CAZENAVE, n° 22329, JO AN 12 mars 1990, p. 1201).

7. Réparation ou amélioration de la propriété. Les intérêts d'un emprunt contracté pour la réparation ou l'amélioration d'un immeuble donné en location, sont admis en déduction quelle que soit l'affectation des locaux (habitation, commerce, industrie, autres activités non salariées...).

Cette déduction est admise, toutes conditions étant par ailleurs remplies, dès lors que l'immeuble en cause est destiné à la location, sans qu'il y ait lieu de rechercher si certaines de ces dépenses de travaux figurent, par leur nature ou leur importance, au nombre de celles qui sont, par application des dispositions de l'article 31 du CGI, exclues des charges déductibles de la propriété (CE, 23 mai 2003, n° 231720, Min. c./Mme Marie-Jeanne CHAMPIN).

Ainsi, la déduction des intérêts d'emprunt contractés pour l'amélioration d'un immeuble est admise même si les dépenses d'amélioration proprement dites ne sont pas nécessairement déductibles des revenus fonciers (notamment pour certaines dépenses réalisées sur les locaux professionnels et commerciaux).

B. INTERETS NON DEDUCTIBLES

8. Principe. La liste des emprunts dont les intérêts sont admis en déduction étant limitative, les intérêts afférents à des dettes contractées pour un autre motif ne sont pas déductibles.

9. Exemples. Ainsi ne peuvent être notamment considérés comme déductibles, les intérêts des sommes empruntées :

- pour le paiement d'une indemnité d'éviction, lorsque cette dernière n'est pas admise en déduction pour la détermination du revenu brut (CE, arrêt du 12 février 1969, n° 72918). En revanche, les intérêts des emprunts contractés pour le paiement d'une indemnité d'éviction déductible sont admis en déduction ;

- pour faire face à des dépenses personnelles et notamment des frais de maladie, alors même que s'il n'avait pas eu recours à l'emprunt, le propriétaire n'aurait pu obtenir les mêmes disponibilités qu'en aliénant un de ses immeubles ;

- pour financer l'acquisition d'immeubles en vue de la vente. Les intérêts d'un emprunt contracté par une société civile immobilière, pour acquérir un terrain en vue d'y construire des logements destinés à la vente, ne sont pas déductibles des revenus fonciers que la location temporaire à des fins d'affichage d'une faible partie du terrain a procurés entre temps à la société (CE, arrêt du 4 février 1985, n° 41072) ;

- pour le rachat des parts correspondant aux droits de l'associé d'une société immobilière. Les intérêts d'un emprunt souscrit par une société ou un groupement en vue de procéder au rachat de tout ou partie des parts correspondant aux droits de l'un de ses associés ne peuvent être admis en déduction pour la détermination du résultat net foncier de la société ou du groupement. Tel n'est pas le cas, en revanche, d'un associé qui souscrirait un emprunt pour acquérir les parts d'un associé sortant (RM. BAUDOT, JO Sénat, 4 novembre 2004, p. 2529).

10. Immeuble acquis moyennant le paiement d'une rente viagère. Les arrérages d'une rente viagère versée par l'acquéreur d'un immeuble en contrepartie de son acquisition, ne peuvent être considérés, même pour partie, comme des intérêts (CE, arrêts du 27 décembre 1937, req. n° 58472, RO, p. 776, du 26 novembre 1982, req. n° 24845, du 14 mai 1986 n° 49400, du 27 janvier 1988 n° 76282, du 27 juin 1990 n° 57559).

C. CAS PARTICULIERS

1. Intérêts des emprunts substitutifs

11. Exclusion de principe. Des emprunts peuvent être souscrits pour se substituer aux emprunts contractés pour la construction, l'acquisition, la réparation ou l'amélioration des immeubles productifs de revenus fonciers. Toutefois, dès lors que ces prêts n'ont pas pour objet les opérations ci-dessus mais le remboursement ou le remplacement d'un prêt antérieur présentant ces caractéristiques, les intérêts des emprunts substitutifs ne sont en principe pas admis en déduction des revenus fonciers.

12. Déduction sous conditions. Toutefois, compte tenu des conditions économiques qui motivent généralement ces opérations, il est admis que le droit à déduction des revenus fonciers attaché à l'emprunt initial ne soit pas modifié, lorsque les conditions suivantes sont simultanément remplies :

- le nouvel emprunt doit être souscrit pour rembourser ou se substituer à l'emprunt initial. Cette condition est remplie lorsque le nouveau contrat ou l'avenant le mentionne expressément en se référant à lui. Il est précisé que l'identité de l'organisme prêteur pour les deux prêts n'est pas nécessaire ;

- les intérêts admis en déduction n'excèdent pas ceux qui figuraient sur l'échéancier initial. Il est précisé que cette limitation s'apprécie globalement en comparant la somme des intérêts figurant respectivement sur l'échéancier de l'emprunt initial et sur l'échéancier du nouvel emprunt (RM LE RIDANT, n° 23339, JO AN

15. Intérêts payés par les porteurs de parts de fonds de placement immobilier. Les porteurs de parts de fonds de placement immobilier (FPI) mentionnés à l'article 239 nonies du CGI peuvent déduire :

- la quote-part qui leur incombe dans les intérêts des emprunts contractés par le fonds pour l'acquisition de l'immeuble, l'amélioration, la réparation et la conservation des immeubles ;

- les intérêts des prêts qu'ils ont contractés personnellement pour faire leur apport au fonds de placement immobilier (FPI) ou acquérir leurs parts.

3. Démembrement de propriété

16. Intérêts d'emprunts contractés par l'usufruitier des parts de sociétés. Les intérêts des emprunts effectivement versés par l'usufruitier de parts d'une société détenant un immeuble loué, destinés à financer l'acquisition de l'usufruit de ces parts, sont déductibles de la quote-part du bénéfice foncier de la société imposable au nom de l'usufruitier.

La circonstance que la société constate un déficit foncier, qui revient de droit au nu-propriétaire en l'absence de convention contraire, n'a pas pour effet de priver l'usufruitier du droit de déduire ces intérêts. Le déficit qui en résulte est imputable sur les revenus fonciers qu'il retire d'autres immeubles au cours de la même année ou des dix années suivantes.

17. Intérêts d'emprunts contractés par le nu-propriétaire des parts. Les intérêts des emprunts contractés personnellement par le nu-propriétaire de parts d'une société détenant un immeuble loué, pour financer l'acquisition de la nue-propriété de ces parts, ne sont pas déductibles, dès lors que ces dépenses ne peuvent être considérées comme engagées en vue de l'acquisition ou de la conservation d'un revenu ou de la propriété de l'immeuble donné en location.

18. Intérêts versés par le nu-propriétaire destinés à financer des travaux. Les intérêts des emprunts effectivement versés par les nus-propriétaires d'immeubles loués, et destinés à financer les dépenses de réparation, d'entretien ou d'amélioration de ces immeubles, sont déductibles des revenus fonciers provenant, le cas échéant, de leurs autres propriétés.

Section 2 : Frais d'emprunt admis en déduction

19. En sus des intérêts versés au cours de l'année d'imposition, les propriétaires sont autorisés à déduire les frais d'emprunt.

A. FRAIS D'EMPRUNT DEDUCTIBLES

20. Les frais d'emprunt doivent être regardés comme ayant le caractère de charges déductibles au même titre que le montant des intérêts de l'emprunt dont ils découlent (CE, arrêt du 11 février 1966, n° 66328 et arrêt du 17 juin 1966, n° 68598). Il convient notamment de tenir compte :

- des frais de constitution du dossier ;

- des frais d'inscriptions hypothécaires ou en privilège de prêteur de denier ; les honoraires de notaire correspondant à un contrat de prêt garanti figurent parmi les frais d'acte hypothécaire ou d'inscription en privilège de prêteur de deniers de ce prêt. Ces honoraires, ainsi que la TVA qui leur est applicable, constituent des charges déductibles des revenus fonciers. Le contribuable doit être en mesure de justifier de la nature et du montant des honoraires de notaire dont il demande la déduction ; notamment, ces honoraires doivent pouvoir être distingués de ceux qui correspondent à l'acte d'achat lui-même (ces derniers honoraires constituent des frais engagés en vue de l'acquisition d'un capital immobilier et ne peuvent donner lieu à aucune déduction) ;

- des sommes versées à un organisme de cautionnement : la contribution à un fonds mutuel de garantie à hauteur du montant non remboursable en fin de crédit, ainsi que la commission définitivement acquise par l'organisme. En revanche, la fraction de ces sommes qui est susceptible d'être restituée au propriétaire ne peut être admise en déduction ;

- des frais de mainlevée ;

- des agios ou commissions de banque ;

- des primes afférentes à un contrat d'assurance-vie ou d'assurance-décès souscrit pour garantir le remboursement de l'emprunt (voir n° **21.**) ;

- de l'indemnité de résiliation anticipée d'une convention de taux plancher et de taux plafond accessoire à un emprunt à taux variable, dès lors que la résiliation ne modifie pas les modalités de remboursement du capital (RM AMELINE, n° 10819, JO AN 23 mai 1994, p. 2603).

21. Primes afférentes à un contrat d'assurance. Lorsque, pour garantir le remboursement d'un prêt destiné à l'acquisition d'un immeuble donné en location, une société civile immobilière non passible de l'impôt sur les sociétés souscrit une assurance-décès sur la tête de son dirigeant, principal associé, les primes sont déductibles lorsqu'elles présentent le caractère d'un supplément d'intérêt.

Il en est ainsi lorsque la souscription d'une police d'assurances a été imposée par une clause expresse du contrat de prêt et qu'aucune récupération des sommes versées n'est possible en dehors de la réalisation du risque couvert par la police d'assurances. Dans le cas contraire, il s'agit d'un simple placement n'ouvrant aucun droit à déduction.

Pour plus de précisions sur les primes d'assurance déductibles, voir également la fiche n° 9 de la présente instruction

B. FRAIS D'EMPRUNT NON DEDUCTIBLES

22. Intérêts pour retard ou défaut de paiement. Les intérêts de retard versés pour non-respect des échéances dues à raison du prêt bancaire contracté en vue de l'acquisition d'un immeuble n'ouvrent pas droit à déduction, dès lors que ces frais ne sont pas directement engagés pour l'acquisition de l'immeuble (CE, arrêt du 10 février 1989, n° 57606, 7° et 8° sous-sections).

23. Dépenses liées à la résiliation anticipée d'un emprunt. Conformément aux principes généraux de l'impôt sur le revenu, seules sont déductibles des revenus fonciers les dépenses effectuées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu.

Tel n'est pas le cas, en principe, des dépenses liées à la résiliation anticipée d'un emprunt. Il en est ainsi même si la résiliation est motivée par la souscription d'un emprunt substitutif. Seuls les intérêts du nouvel emprunt relatifs au capital restant dû au titre de l'emprunt initial, à l'exception de toutes indemnités, ouvrent droit à déduction dans la limite des intérêts figurant sur l'échéancier initial (RM. LARCHE, n° 12517, JO Sénat 18 février 1999, p. 514).

24. Emprunt substitutif. En tout état de cause, les frais d'emprunt liés à la souscription d'un emprunt substitutif (voir n° **11.**) n'ouvrent pas droit en principe à déduction, à l'exception des primes afférentes aux assurances contractées pour garantir le remboursement du nouvel emprunt.

Cela étant, il est admis que les dépenses de résiliation anticipée d'un emprunt, les frais d'emprunt liés à la souscription d'un emprunt substitutif et, le cas échéant, les intérêts compensatoires versés en cas de renégociation d'un prêt avec le même établissement soient considérés comme déductibles si la résiliation et la souscription d'un emprunt substitutif ont effectivement permis de diminuer le montant global de la charge d'intérêts restant dus. Pour l'appréciation de cette condition, il convient de prendre en compte globalement la charge constituée par les intérêts du nouvel emprunt et les frais ci-dessus.

Section 3 : Conditions de déduction

25. Pour être admis en déduction, les intérêts d'emprunt doivent répondre aux conditions générales de déduction des charges. Il est notamment précisé que :

- le propriétaire ne peut déduire que le montant des intérêts qu'il a effectivement supportés ;

- les intérêts déductibles sont ceux qui ont été effectivement payés par le contribuable bailleur au cours de l'année d'imposition ;

- la déduction doit être justifiée.

Pour plus de précisions sur les conditions générales de déduction, voir la fiche n° 5 de la présente instruction.

26. Bonifications d'intérêts. Les propriétaires ayant obtenu des prêts à la construction assortis de bonifications d'intérêts ne peuvent déduire que le montant net des intérêts qu'ils ont effectivement acquittés, sans que cette somme puisse être majorée des bonifications accordées (CE, arrêt du 21 juin 1968, n° 72518).

27. Intérêts d'emprunt souscrits en devises étrangères. Les intérêts d'emprunt souscrits en devises étrangères sont déductibles dans la limite de ceux payés au cours de l'année et convertis au cours du change en fin d'année.

28. Justification de l'emploi des sommes empruntées. L'emploi des sommes empruntées doit être justifié. Même si le prêt qu'il a obtenu était destiné exclusivement au financement des travaux de construction d'un immeuble, un contribuable ne peut déduire la totalité des intérêts payés s'il n'établit pas avoir entièrement utilisé les sommes empruntées pour le paiement des travaux correspondants (CE, arrêt du 7 octobre 1987, n° 58571).

29. Intention de louer. Le contribuable doit également justifier que les dépenses qui ont donné lieu à la souscription de l'emprunt sont destinées à procurer des revenus fonciers (voir également n° **7.**).

Ainsi, dans le cas d'un immeuble en cours de construction, il doit manifester clairement, auprès de l'administration, son intention d'utiliser le logement, une fois celui-ci achevé, pour se procurer des revenus fonciers par voie de location et confirmer la sincérité de cette intention par la constatation d'une utilisation de cette nature dès l'achèvement de la construction.

30. Prêt « in fine ». Lorsque les conditions de l'emprunt contracté prévoient que le contribuable ne paie que les intérêts pendant la durée prévue du contrat et que le capital est remboursé en une seule fois au terme du crédit et garanti par la constitution d'une épargne, il est admis que la circonstance que le contribuable avait déjà effectué la majeure partie des versements correspondant au prix de l'immeuble acquis en vue de la location lorsque les fonds prêtés ont été mis à sa disposition quelques jours plus tard ne fait pas obstacle au caractère déductible des intérêts, toutes autres conditions étant par ailleurs remplies, dès lors que les versements qu'il a effectués ont entraîné un solde débiteur de son compte bancaire (CAA Bordeaux, 2 novembre 2005, n° 02-1324, VEQUE).

•

Fiche n° 11
DEDUCTIONS SPECIFIQUES

Les précisions apportées par la documentation administrative 5 D 2222 (déduction forfaitaire - propriétés urbaines), 5 D 2422 (déduction forfaitaire – propriétés rurales) et par l'instruction administrative publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 5 D-5-99 (déduction forfaitaire – logement pour lequel la réduction d'impôt en faveur des résidences de tourisme est pratiquée) sont rapportées.

1. Jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2005, une déduction forfaitaire était réputée représenter les frais de gestion, certains frais d'assurance et, selon le cas, l'amortissement.

Le propriétaire ne pouvait pas recourir à un autre mode de calcul de ces charges et en particulier procéder à un complément de déduction, lorsque leur montant réel était supérieur au forfait. Inversement, il bénéficiait intégralement de la déduction forfaitaire, sans avoir à démontrer qu'il avait réellement supporté les charges couvertes par cette déduction.

Le taux de droit commun de la déduction forfaitaire était fixé à 14 %. Ce taux pouvait, dans certains cas, être minoré ou majoré.

2. Suppression de la déduction forfaitaire. L'article 76 de la loi de finances pour 2006 (loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005) supprime, pour l'imposition des revenus des années 2006 et suivantes, la déduction forfaitaire. Cette dernière est remplacée par la déduction pour leur montant réel des frais d'administration et de gestion et des primes d'assurance ainsi que par l'extension de la définition des dépenses d'amélioration déductibles pour les propriétés rurales.

Pour plus de précisions sur les frais d'administration et de gestion, voir la fiche n° 7 et sur les primes d'assurance, la fiche n° 9 de la présente instruction.

3. Création de déductions spécifiques. Lorsque le taux de la déduction forfaitaire était supérieur à 15 % et que cette majoration avait notamment pour objet de compenser un effort de loyer ou des contraintes particulières, l'article 76 de la loi de finances pour 2006 a mis en place certaines déductions spécifiques.

Ces déductions spécifiques, qui ne sont pas représentatives de frais et ne peuvent donc être dénommées « déduction forfaitaire », viennent s'ajouter aux autres charges de la propriété, parmi lesquelles figurent les frais d'administration et de gestion.

La suppression des déductions forfaitaires dont le taux était égal ou inférieur à 15 % ne s'accompagne pas de la création de déductions spécifiques. Sont supprimées les déductions au taux de 6 % (logement qui bénéficie de la réduction d'impôt pour investissement dans le secteur touristique ou d'une déduction au titre de l'amortissement « Périssol », « Besson » ou « Robien »), de 14 % (droit commun) et de 15 % (propriété rurale louée par bail rural à long terme).

4. Calcul des déductions spécifiques. Ces déductions spécifiques sont calculées en appliquant un pourcentage au revenu brut du contribuable.

Pour plus de précisions sur la définition du revenu brut, voir la fiche n° 6 de la présente instruction.

5. Liste des déductions spécifiques.

DISPOSITIF CONCERNE	TEXTES APPLICABLES	TAUX DE LA DEDUCTION EN FONCTION DU REVENU	
Déduction spécifique en faveur des bailleurs qui donnent en location leur ancienne résidence principale suite à **mobilité professionnelle**	CGI, art. 31-I 1° i	10 %	(1)
Déduction spécifique en faveur des logements au titre desquels est demandé le bénéfice du dispositif **« Besson ancien »**	CGI, art. 31-I 1° j	26 %	(2)
Déduction spécifique en faveur des logements au titre desquels est demandé le bénéfice du dispositif **« Lienemann »**	CGI, art. 31-I 1° j	46 %	(3)
Déduction spécifique en faveur des logements au titre desquels est demandé le bénéfice du dispositif **« Robien ZRR »**	CGI, art. 31-I 1° k	26 %	(4)
Déduction spécifique des logements au titre desquels est demandé le bénéfice du dispositif **« Borloo neuf »**	CGI, art. 31-I 1° l	30 %	(5)
Déduction spécifique en faveur des logements donnés en location dans le cadre d'une **convention ANAH (« Borloo ancien »)**	CGI, art. 31-I 1° m	30 % ou 45 %	(5)
Déduction spécifique en faveur des **logements vacants remis en location**	CGI, art. 31-I 1° n	30 %	(5)
Carrières et autres gisements minéraux productifs de revenus	RM LABAUNE n° 109030, JO AN 16/01/2007 p. 562	40 %	(6)

(1) déduction forfaitaire majorée égale à 24 % pour les revenus de l'année 2005 ;
(2) déduction forfaitaire majorée égale à 40 % pour les revenus des années antérieures à 2006 (CGI, art. 31-I 1° e) ;
(3) déduction forfaitaire majorée égale à 60 % pour les revenus des années antérieures à 2006 (CGI, art. 31-I 1° e) ;
(4) déduction forfaitaire majorée égale à 40 % pour les revenus des années antérieures à 2006 ;
(5) dispositif applicable à compter des revenus de l'année 2006 ;
(6) déduction forfaitaire majorée égale à 50 % au titre des années antérieures à 2006 (voir DB 5 D 2422, n° 5 rapportée par la présente instruction).

Pour plus de précisions sur les dispositifs mentionnés ci-dessus, il convient de se reporter à la documentation administrative et aux instructions mentionnées dans le tableau récapitulatif figurant dans la présente instruction

●

Fiche n° 12
CHARGES DES PROPRIETES RURALES

Sommaire

Section 1 : Définition des propriétés urbaines et rurales **2**
A. PROPRIETES URBAINES **2**
B. PROPRIETES RURALES **3**

Section 2 : Portée de la distinction **5**
A. DISPOSITIONS COMMUNES A TOUS LES TYPES DE PROPRIETES **5**
B. DISPOSITIONS NON APPLICABLES AUX PROPRIETES RURALES **6**
C. DISPOSITIONS APPLICABLES UNIQUEMENT AUX PROPRIETES RURALES **7**
1. Dépenses d'amélioration non rentables des propriétés rurales bâties **9**
2. Dépenses d'amélioration et de construction qui s'incorporent aux bâtiments d'exploitation rurale **12**
3. Dépenses engagées pour la construction d'un nouveau bâtiment d'exploitation rurale **18**
a) Dépenses de construction **19**
b) Remplacement d'un bâtiment existant **20**
c) Construction de même nature que celle qu'elle remplace **24**
d) Bâtiment vétuste ou inadapté aux techniques modernes de l'agriculture **25**
e) Absence d'augmentation effective du fermage **26**
4. Dépenses d'amélioration des propriétés rurales non bâties **27**
5. Travaux de restauration et de gros entretien effectués sur des espaces naturels spécifiques **29**
6. Tableau récapitulatif **36**

Les précisions apportées par la documentation administrative 5 D 213 (Diverses catégories de propriétés) ; 5 D 2421 (Propriétés rurales – charges - généralités) et 5 D 2424 (Propriétés rurales – dépenses d'amélioration) et 5 D 252 (Propriétés rurales dont le propriétaire se réserve la jouissance – charges déductibles) sont rapportées.

1. L'article 31 du code général des impôts (CGI), qui fixe les charges à prendre en compte pour la détermination du revenu net foncier des contribuables soumis au régime réel d'imposition, distingue les charges afférentes aux propriétés urbaines de celles afférentes aux propriétés rurales.

Les propriétés rurales s'entendent, le plus souvent, des terrains non bâtis et des bâtiments d'exploitation agricole (section 1). Même si cette distinction a perdu une grande partie de son intérêt, les propriétés rurales ne bénéficient pas de certaines déductions ou, à l'inverse, bénéficient de déductions supplémentaires (section 2).

Bien entendu, les conditions générales de déduction des charges doivent être réunies.

Pour plus de précisions sur les conditions générales de déduction des charges, voir fiche n° 5 sur le régime réel d'imposition

Section 1 : Définition des propriétés urbaines et rurales

A. PROPRIETES URBAINES

2. Pour distinguer les propriétés urbaines des propriétés rurales, il convient de prendre seulement en considération la composition et la destination de la propriété sans retenir la situation géographique de l'immeuble.

D'une manière générale, les immeubles urbains s'entendent :

- de toutes les constructions, quelles que soient leur affectation et leur situation géographique, qui ne font pas partie intégrante d'une exploitation agricole ;

- des terrains qui constituent les dépendances de ces constructions.

B. PROPRIETES RURALES

3. Principe. Toutes les autres propriétés ont le caractère de propriétés rurales. Entrent notamment dans cette catégorie :

- les parcelles non bâties, même situées à l'intérieur d'une ville, autres que les terrains à bâtir mentionnés au a du 1 du 7° de l'article 257 du CGI ;

- l'ensemble des bâtiments et des terrains faisant partie d'une exploitation agricole ;

- les lacs, étangs et terrains non exploités dont le propriétaire se réserve la disposition pour son propre agrément.

Autrement dit, il s'agit le plus souvent soit seulement des terrains non bâtis, soit à la fois des immeubles bâtis et, principalement, des terrains non bâtis (exploitations agricoles données en location par bail à ferme par exemple).

4. Exception. Depuis l'intervention de la loi n° 88-1202 du 30 décembre 1988 relative à l'adaptation de l'exploitation agricole à son environnement économique et social, l'article L. 411-11 du code rural dispose que le prix du bail doit être constitué de deux éléments évalués selon des modalités différentes. Le loyer des bâtiments d'habitation est désormais distingué du loyer des bâtiments d'exploitation et des terres.

Dès lors, il est admis que les revenus des bâtiments d'habitation soient déterminés selon les règles applicables aux bâtiments urbains si :

- le bail fait apparaître clairement le montant du loyer propre aux bâtiments d'habitation ;

- le bailleur est en mesure de répartir ses charges entre les bâtiments d'habitation et les autres biens loués et d'en apporter la justification.

En tout état de cause, même situé à la campagne et sur un domaine agricole, une maison de maître constitue une propriété urbaine. Un immeuble doit être considéré comme une maison de maître lorsqu'il n'est pas directement utilisé pour les besoins d'une exploitation agricole et revêt par ses dimensions et sa disposition intérieure un caractère nettement résidentiel (CE, arrêt du 22 décembre 1969, n° 74951).

Section 2 : Portée de la distinction

A. DISPOSITIONS COMMUNES A TOUS LES TYPES DE PROPRIETES

5. Le a du 2° du I de l'article 31 du CGI renvoie aux dispositions applicables aux propriétés urbaines en ce qui concerne les charges suivantes :

- les dépenses d'entretien et de réparation (CGI, art. 31-I a) ;

- les primes d'assurance (CGI, art. 31-I a bis) ;

- le montant des dépenses locatives dont le propriétaire n'a pas obtenu le remboursement au départ du locataire (CGI, art. 31-I 1° a ter) ;

- les provisions pour charges de copropriété (CGI, art. 31-I 1° a quater) ;

- les dépenses d'amélioration se rapportant aux locaux d'habitation (CGI, art. 31-I 1° b) ;

- les dépenses d'amélioration destinées à faciliter l'accueil des personnes handicapées ou destinées à protéger les locaux de l'amiante dans des locaux professionnels (CGI, art. 31-I 1° b bis) ;

- les impôts et taxes (CGI, art. 31-I 1° c) ;

- les intérêts d'emprunts (CGI, art. 31-I 1° d) ;

- les frais d'administration et de gestion (CGI, art. 31-I 1° e).

B. DISPOSITIONS NON APPLICABLES AUX PROPRIETES RURALES

6. Lorsque l'immeuble est qualifié de propriété rurale, certaines déductions ne peuvent pas être pratiquées. Il s'agit :

- des déductions au titre de l'amortissement prévues aux f (« Périssol »), g (« Besson neuf ») et h (« Robien ») du 1° du I de l'article 31 du CGI ;

- de la déduction spécifique prévue au i (déduction applicable aux bailleurs qui donnent en location leur ancienne résidence principale suite à mobilité professionnelle) du 1° du I de l'article 31 du CGI ;

- des déductions spécifiques prévues au j (dispositifs « Besson ancien » et « Lienemann ») du 1° du I de l'article 31 du CGI ;

- de la déduction spécifique prévue au k (dispositif « Robien ZRR[1] ») du 1° du I de l'article 31 du CGI ;

- de la déduction spécifique et du complément de déduction au titre de l'amortissement en faveur du logement intermédiaire prévus au l du 1° du I de l'article 31 du CGI (dispositif « Borloo neuf ») ;

- de la déduction spécifique prévue au m (logements donnés en location dans le cadre d'une convention ANAH – « Borloo ancien ») du 1° du I de l'article 31 du CGI ;

- de la déduction spécifique prévue au n (logements vacants remis en location) du 1° du I de l'article 31 du CGI.

C. DISPOSITIONS APPLICABLES UNIQUEMENT AUX PROPRIETES RURALES

7. En sus des déductions communes à l'ensemble des propriétés urbaines et rurales, le 2° du I de l'article 31 du CGI permet de retrancher du revenu brut des seules propriétés rurales certaines dépenses de travaux spécifiques.

L'article 84 de la loi de finances pour 2006 (n°2005-1719 du 30 décembre 2005) et l'article 106 de la loi de finances rectificative pour 2005 (n°2005-1720 du 30 décembre 2005) modifié par l'article 21 de la loi relative aux parcs nationaux, aux parcs naturels marins et aux parcs naturels régionaux (n°2006-436 du 14 avril 2006) ont redéfini les conditions de déduction des dépenses de travaux spécifiques aux propriétés rurales.

8. A compter du 1er janvier 2006, les dépenses de travaux admises en déduction sont les suivantes :

- les dépenses d'amélioration non rentables des propriétés rurales bâties autres que les locaux d'habitation qui ne sont pas susceptibles d'entraîner une augmentation du fermage (CGI, art. 31-I 2° c) ;

- les dépenses d'amélioration et de construction, dans les conditions fixées à l'article 2 undecies de l'annexe III du CGI, qui s'incorporent aux bâtiments d'exploitation rurale, destinées à satisfaire aux obligations prévues au titre 1er du livre V du code de l'environnement, relatif aux installations classées pour la protection de l'environnement (CGI, art. 31-I 2° c bis) ;

- les dépenses engagées pour la construction d'un nouveau bâtiment d'exploitation rurale, destiné à remplacer un bâtiment de même nature, vétuste ou inadapté aux techniques modernes de l'agriculture, à condition que la construction nouvelle n'entraîne pas une augmentation du fermage (CGI, art. 31-I 2° c ter) ;

- les dépenses d'amélioration des propriétés rurales non bâties (CGI, art. 31-I 2° c quater) ;

- les travaux de restauration et de gros entretien effectués sur des espaces naturels mentionnés aux articles L. 331-2, L. 332-2, L. 341-2 et L. 414-1 du code de l'environnement et dans leurs textes d'application, ainsi que sur des espaces mentionnés à l'article L. 146-6 du code de l'urbanisme, en vue de leur maintien en bon état écologique et paysager, qui ont reçu l'accord préalable de l'autorité administrative compétente (CGI, article 31-I, 2° c quinquies).

Un tableau récapitulatif (voir n° **36**.) reprend les différentes catégories de dépenses de travaux déductibles selon la nature des immeubles.

[1] ZRR = zone de revitalisation rurale.

1. Dépenses d'amélioration non rentables des propriétés rurales bâties

9. Le c du 2° du I de l'article 31 du CGI autorise la déduction des dépenses d'amélioration non rentables afférentes aux propriétés bâties autres que les locaux d'habitation effectivement supportées par le propriétaire. Sont considérées comme des dépenses d'amélioration non rentables les dépenses qui ne sont pas susceptibles d'entraîner une augmentation du fermage.

L'article 84 de la loi de finances pour 2006 a précisé la définition des améliorations non rentables. Le législateur prévoit expressément que sont considérées comme des dépenses d'amélioration non rentables les dépenses qui ne sont pas susceptibles d'entraîner une augmentation du fermage et non plus celles qui, selon la jurisprudence, se traduisaient par un accroissement de la valeur vénale du bien. A l'inverse, les dépenses d'amélioration susceptibles d'augmenter le fermage sont réputées rentables et donc non déductibles.

10. Dépenses d'amélioration. Les dépenses d'amélioration des propriétés rurales s'entendent, de manière générale, de celles qui ont pour objet soit de modifier l'aménagement, soit de compléter l'équipement des immeubles existants par l'adjonction de certains agencements, installations ou équipements de confort, en vue d'en assurer une meilleure utilisation et une meilleure adaptation aux conditions modernes de vie ou d'exploitation, sans modifier cependant la structure de cet immeuble.

11. Dépenses non susceptibles d'augmenter le fermage. En principe, le prix du bail ne peut comprendre aucune redevance en sus du prix défini à l'article L. 411-11 du code rural. Cette règle d'ordre public concerne notamment les charges que le législateur fait peser sur le bailleur, lesquelles constituent les charges de la propriété et non de l'exploitation.

En application des dispositions de l'article L. 411-12 du code rural, les investissements réalisés par le bailleur lorsque ceux-ci sont imposés par une personne morale de droit public ainsi que les dépenses réalisées par le bailleur en cours de bail et en accord avec le preneur au titre d'investissements dépassant ses obligations légales sont susceptibles d'augmenter le fermage et ne peuvent par conséquent être admises en déduction. Doivent également être considérées comme telles les dépenses réalisées par le bailleur au titre d'investissements dépassant ses obligations légales lorsque celles-ci sont réalisées sans l'accord du preneur.

Pour plus de précisions sur le prix du bail et les compléments de fermage,
voir fiche n° 6 sur les revenus bruts

En outre, il est précisé que ne peut être admise en déduction l'indemnité versée par le bailleur au preneur sortant en application des dispositions des articles L. 411-69 à L. 411-77 du code rural, dés lors que celle-ci a pour effet d'indemniser le preneur pour la réalisation de dépenses qui n'auraient pu être admises en déduction si elles avaient été supportées par le bailleur.

La loi autorise la déduction des dépenses « qui ne sont pas susceptibles d'entraîner » une augmentation du fermage et non uniquement celles qui ne se traduisent pas par une augmentation effective du fermage. Cette déduction se distingue donc sur ce point de celle des dépenses engagées pour la construction d'un nouveau bâtiment d'exploitation rurale destiné à remplacer un bâtiment de même nature, vétuste ou inadapté aux techniques modernes de l'agriculture (voir n° **18.**).

2. Dépenses d'amélioration et de construction qui s'incorporent aux bâtiments d'exploitation rurale

12. Le c bis du 2° du I de l'article 31 du CGI autorise la déduction des dépenses d'amélioration et de construction qui s'incorporent aux bâtiments d'exploitation rurale, destinées à satisfaire aux obligations prévues au titre 1er du livre V du code de l'environnement, relatif aux installations classées pour la protection de l'environnement.

Les conditions d'application de ces dispositions ont été précisées par l'article 2 undecies de l'annexe III au CGI.

13. Dépenses relatives aux installations classées. Il s'agit des dépenses d'amélioration et de construction destinées à satisfaire aux obligations prévues par les textes d'application de la loi n° 76-663 du 19 juillet 1976 modifiée relative aux installations classées pour la protection de l'environnement. Conformément aux mesures d'application de cette loi, certaines installations sont considérées comme « à risques » compte tenu des substances utilisées dans le cadre de l'exploitation ou de la nature de l'activité exercée (cf. notamment décrets n° 92-185 du 25 février 1992 et n° 93-1412 du 29 décembre 1993 modifiant la nomenclature des installations classées). L'exploitation effective de ces installations, soumise à autorisation ou à déclaration, selon l'importance des risques environnementaux encourus est, en règle générale, subordonnée au respect de normes techniques. Ces normes ou prescriptions sont multiples et peuvent consister, par exemple, en l'adjonction d'immeubles anti-pollution, d'installations de contrôle des émissions polluantes, etc.

Seules les dépenses dont la réalisation est rendue obligatoire par ces textes ouvrent droit à déduction selon des conditions qui ont été précisées par le décret n° 96-836 du 20 septembre 1996, codifié à l'article 2 undecies de l'annexe III au CGI.

En outre, pour être déductibles, les dépenses doivent se rapporter à des travaux d'amélioration et de construction qui s'incorporent de manière fonctionnelle aux bâtiments d'exploitation agricole. Les investissements doivent, dès lors, être exclusivement affectés à la protection de l'environnement contre les nuisances qui résultent de l'activité de production agricole de l'exploitation utilisatrice. Ces investissements ne doivent pas procurer par eux-mêmes de bénéfice direct au fermier. Cette condition devrait toutefois être systématiquement remplie compte tenu de l'objectif poursuivi par la loi de 1976. Par ailleurs, il est précisé que l'article 31-I-2° c bis du CGI ne subordonne pas la déductibilité des dépenses à une condition de non-rentabilité pour le bailleur.

14. Bâtiments concernés. Sont visés par les dispositions de l'article 31-I-2° c bis du CGI, les bâtiments d'exploitation rurale affectés aux activités définies dans la nomenclature des installations classées pour la protection de l'environnement prévue à l'article 2 de la loi n° 76-663 du 19 juillet 1976 modifiée.

Sont notamment concernés les bâtiments d'élevage, ainsi que, lorsqu'il y a lieu, les bâtiments affectés à toutes autres activités agricoles visées à l'article 63 du CGI.

15. Dépenses de construction. Les dépenses de construction, reconstruction ou d'agrandissement s'entendent notamment de celles qui ont pour effet d'apporter une modification importante au gros-œuvre de locaux existants, des travaux d'aménagement interne qui par leur importance équivalent à une reconstruction ou encore de ceux qui ont pour effet d'accroître le volume ou la surface habitable de locaux existants.

Il s'agit essentiellement des dépenses correspondant à l'édification de constructions annexes destinées à assurer la mise aux normes des bâtiments d'exploitation existants. Il s'agit principalement des ouvrages de stockage des déjections et des effluents.

En revanche, lorsque la réalisation d'une construction prescrite par les textes d'application de la loi n° 76-663 du 19 juillet 1976 modifiée est effectuée à l'occasion de l'édification d'un nouveau bâtiment d'exploitation, la dépense qui en résulte ne bénéficie pas des dispositions de l'article 31-I-2° c bis du CGI. Toutefois, ces dépenses peuvent bénéficier, le cas échéant, des dispositions de l'article 31-I-2° c du même code qui permettent leur déduction pour leur montant réel. Il en est ainsi lorsque le nouveau bâtiment d'exploitation est destiné à remplacer un bâtiment d'exploitation de même nature, vétuste ou inadapté aux techniques modernes de l'agriculture et que la construction nouvelle n'entraîne pas une augmentation du fermage.

16. Dépenses d'amélioration. Ces dépenses sont celles qui ont pour objet l'aménagement de bâtiments existants en vue de l'amélioration du traitement des nuisances provenant de l'activité exercée par l'exploitant. Elles concernent non seulement les travaux réalisés sur les bâtiments proprement dits, mais également l'installation de matériels scellés de telle manière qu'ils ne peuvent être détachés du fonds sans être détériorés ou sans détériorer l'emplacement où ils étaient fixés. Les travaux éligibles s'entendent notamment :

- des travaux d'installation de réseaux et matériels fixes de transfert des déjections et des effluents vers les lieux de stockage ;

- des travaux et équipements fixes ayant pour effet d'éviter l'écoulement des eaux pluviales vers les dispositifs de stockage et d'éviter la dispersion des eaux souillées ;

- des travaux visant à l'étanchéité des réseaux de collecte et des ouvrages de stockage des effluents.

17. Obligations du bailleur. Lorsqu'elles entrent dans le champ d'application des dispositions des articles 31 I-2° c bis du CGI et 2 undecies de l'annexe III audit code, les dépenses d'amélioration et de construction sont déductibles du revenu brut foncier de l'année au cours de laquelle leur paiement est intervenu.

Le propriétaire-bailleur doit alors joindre à sa déclaration de revenus au titre de l'année au cours de laquelle est payée la dépense :

- une copie, selon le cas, de l'autorisation préfectorale prévue à l'article L. 512-1 du code de l'environnement ou de la déclaration prévue à l'article L. 512-8 du même code accompagnée du récépissé délivré par le préfet;

- les factures des dépenses effectuées mentionnant distinctement les travaux obligatoires, leur description précise et leur montant, ainsi que la désignation des immeubles sur lesquels ils sont réalisés.

3. Dépenses engagées pour la construction d'un nouveau bâtiment d'exploitation rurale

18. En principe, les dépenses de construction de bâtiments d'exploitation ne sont pas admises en déduction (sur la notion de dépense de construction et assimilée, voir n°s **12.** et s.). Le c ter du 2° du I de l'article 31 du CGI autorise toutefois la déduction des dépenses de construction de bâtiments d'exploitation destinés à remplacer des bâtiments vétustes ou inadaptés aux techniques modernes de l'agriculture.

La déduction de ces frais n'est cependant possible que si les conditions suivantes sont simultanément remplies :

- il doit s'agir de dépenses de construction au sens strict du terme ;
- le nouveau bâtiment doit remplacer une construction ancienne, démolie ou mise hors service ;
- la construction nouvelle doit être de nature identique à celle qu'elle est destinée à remplacer ;
- la construction ancienne doit être vétuste ou inadaptée aux techniques modernes de l'agriculture ;
- l'édification des nouveaux bâtiments ne doit pas entraîner une augmentation effective des fermages.

a) Dépenses de construction

19. Seules les dépenses de construction sont déductibles. Sont admises en déduction les dépenses de fondations, de construction des sols (dalles, caniveaux, auges incorporées, notamment), murs, charpentes, couvertures, cloisons, les frais de menuiserie, d'électricité, de ventilation.

En revanche, il n'y a pas lieu d'admettre en déduction les équipements tels que bâtis tubulaires séparant les animaux, chauffe-eau, évier-égouttoir dans une laiterie, mangeoires, abreuvoirs, caillebotis, distributeur automatique de nourriture, etc.

b) Remplacement d'un bâtiment existant

20. Le nouveau bâtiment doit remplacer une construction ancienne, laquelle doit, à l'issue de l'opération, être démolie ou mise hors service. Cette condition est, sous réserve des précisions ci-après, appréciée strictement.

21. Absence de bâtiment préalable. Les frais de construction de bâtiments d'exploitation dans une propriété rurale qui n'en comportait pas auparavant ne sont pas admis en déduction. C'est ainsi que, dans le cas où une étable vétuste est remplacée par une étable moderne à laquelle est adjoint un hangar à fourrage, seules les dépenses de construction de l'étable peuvent être déduites.

Il n'en irait autrement que si le fourrage était auparavant entreposé dans un bâtiment ancien distinct de l'étable et qui a été également démoli : dans cette dernière hypothèse, les frais de construction des deux nouveaux bâtiments (étable et hangar) seraient déductibles.

22. Ajout à une construction existante. De même, les frais de construction d'un bâtiment d'exploitation ne peuvent pas être déduits lorsque ce bâtiment vient simplement s'ajouter aux installations existantes qui continuent à faire l'objet d'une utilisation normale.

Ainsi, les dépenses exposées pour la construction d'un nouveau hangar ne sont pas déductibles du revenu net foncier du propriétaire, dès lors que le bâtiment d'exploitation qu'il était destiné à remplacer continue d'être utilisé pour les besoins de l'exploitation agricole (CE, arrêt du 27 février 1985, n° 41151).

23. Construction impliquant une augmentation du potentiel de l'exploitation. Enfin, la déduction doit, en principe, être également refusée lorsque la construction de nouvelles installations a pour effet d'accroître dans de sensibles proportions le potentiel de production de l'exploitation.

Cette dernière solution n'implique pas cependant que les propriétaires ne puissent prétendre à aucune déduction lorsque la superficie des nouvelles constructions est supérieure à celle des bâtiments démolis ou mis hors service. Un tel accroissement de superficie peut être dû, en premier lieu, au fait que la mise en oeuvre des techniques modernes exige une place plus importante que l'utilisation des moyens traditionnels. Dans ce cas, la capacité des bâtiments n'étant pas accrue, il convient d'admettre en déduction la totalité des dépenses de construction.

L'augmentation de la surface des locaux peut également correspondre à un accroissement de la capacité d'hébergement ou de stockage. Dans cette hypothèse, il y a lieu d'autoriser les propriétaires à déduire une quote-part du coût de construction. En pratique, cette quote-part pourra être calculée en fonction du rapport existant entre la capacité du bâtiment démoli et celle du bâtiment nouveau.

Exemple : Un propriétaire fait construire une étable pouvant abriter 60 animaux en remplacement d'une étable vétuste qui en abritait 40. Il peut déduire de son revenu foncier les deux tiers du coût de la construction, quel que soit par ailleurs le rapport des superficies des deux bâtiments.

c) Construction de même nature que celle qu'elle remplace

24. La construction nouvelle doit être d'une nature identique à celle qu'elle est destinée à remplacer. Lorsqu'il s'agit d'une construction affectée à un usage nettement différent, les sommes correspondantes ne doivent donc pas être admises dans les charges déductibles.

Tel est, par exemple, le cas d'un bâtiment servant au logement des animaux qui serait remplacé par un silo à blé à la suite d'un changement dans la nature de l'exploitation.

d) Bâtiment vétuste ou inadapté aux techniques modernes de l'agriculture

25. Le bâtiment démoli ou mis hors service devait être vétuste ou inadapté aux techniques modernes de l'agriculture. Pour apprécier si cette condition est remplie, le service doit faire preuve de toute la largeur de vue nécessaire.

C'est ainsi qu'il a été admis que les frais de reconstruction d'un bâtiment rural détruit par un cataclysme naturel (ouragan) constituent des dépenses déductibles.

e) Absence d'augmentation effective du fermage

26. L'édification des nouveaux bâtiments ne doit pas entraîner une augmentation effective du fermage. Cette condition est la conséquence du fait que les constructions dont le coût est admis en déduction n'ont pas réellement pour objet d'accroître l'équipement de l'exploitation, mais plus exactement de l'améliorer en remplaçant des bâtiments anciens inadaptés aux techniques actuelles par des bâtiments neufs de conception moderne.

Il s'ensuit que la condition de non-rentabilité doit être regardée comme réalisée dès l'instant où l'édification des nouveaux bâtiments n'a pas été suivie d'une augmentation effective du fermage.

4. Dépenses d'amélioration des propriétés rurales non bâties

27. Le c quater du 2° du I de l'article 31 du CGI prévoit, à compter de l'imposition des revenus de l'année 2006, que les dépenses d'amélioration afférentes aux propriétés non bâties et effectivement supportées par le propriétaire sont déductibles (voir, sur la notion de dépenses d'amélioration, n**° 10.**).

L'article 84 de la loi de finances pour 2006 a supprimé la condition tenant au caractère non rentable des dépenses d'amélioration.

28. Exemples. Sont notamment déductibles les dépenses d'amélioration suivantes :

- les travaux d'amélioration foncière, à savoir création ou arrachage de haies, création ou comblement de fossés, de mares ou de trous d'eau pour le bétail ;

- les dépenses afférentes à l'aménagement des rivières ou ruisseaux, à l'écoulement des eaux nuisibles, ou à la retenue et la distribution des eaux utiles (c. rural, art. L. 123-8) ;

- les travaux de défrichement ;

- les frais d'arrachage et de replantation de vignes ;

- les dépenses de drainage.

Il en est également ainsi des frais de remembrement (dits de « nouvelle distribution parcellaire ») et des indemnités versées, en application des articles L. 411-69 et suivants du code rural, au preneur sortant au titre des améliorations apportées par ce dernier (ex : travaux de transformation du sol en vue de sa mise en culture, indemnités d'arrière-fumures…).

5. Travaux de restauration et de gros entretien effectués sur des espaces naturels spécifiques

29. L'article 106 de la loi de finances rectificative pour 2005 (n° 2005-1720 du 30 décembre 2005) et l'article 21 de la loi relative aux parcs nationaux, aux parcs naturels marins et aux parcs naturels régionaux (n° 2006-436 du 14 avril 2006) mettent en place une nouvelle déduction des revenus fonciers en faveur des travaux de restauration ou de gros entretien réalisés en vue du maintien en bon état écologique et paysager de certains espaces naturels protégés.

Cette nouvelle déduction est codifiée au c quinquies du 2° du I de l'article 31 du CGI. Elle s'applique aux dépenses de travaux payées à compter du 1er janvier 2006.

30. Espaces naturels concernés. La nouvelle déduction prévue au c quinquies du 2° du I de l'article 31 du CGI concerne les travaux de restauration et de gros entretien effectués sur certaines propriétés rurales. Au sein des propriétés rurales, seuls sont concernés par la mesure :

- les espaces naturels mentionnés aux articles L. 331-2, L. 332-2, L. 341-2 du code de l'environnement. Il s'agit des parcs nationaux mentionnés et définis à l'article L. 331-2 du code de l'environnement ;

- les réserves naturelles définies à l'article L. 332-2 du code de l'environnement ;

- les monuments naturels et sites classés définis à l'article L. 341-2 du code de l'environnement ;

- les espaces concernés par un arrêté de biotope, définis à l'article L. 411-1 du code de l'environnement ;

- les zones spéciales de conservation et les zones de protection spéciale définies à l'article L. 414-1 du code de l'environnement ;

- les espaces mentionnés à l'article L. 146-6 du code de l'urbanisme. Il s'agit des espaces, terrestres et marins, sites et paysages remarquables ou caractéristiques du patrimoine naturel et culturel du littoral et des milieux nécessaires au maintien des équilibres biologiques.

31. Dépenses de travaux concernées. Les travaux qui ouvrent droit à déduction s'entendent des travaux de restauration et de gros entretien :

- les travaux de restauration s'entendent des travaux qui concourent à la remise en état de l'espace naturel concerné, tel qu'il était avant sa dégradation ;

- les travaux de gros entretien s'entendent des travaux d'importance qui concourent à l'entretien de l'espace naturel. Ils doivent être distingués des travaux répétitifs que requiert l'entretien courant du site selon une fréquence annuelle ou infra-annuelle. Pour les espaces remarquables au sens de l'article L. 146-6 du code de l'urbanisme, les aménagements légers visés aux a, b, c et d de l'article R. 146-2 du code précité ne peuvent bénéficier de la mesure.

Il s'agit par exemple de travaux lourds de défrichage pour le maintien des écosystèmes ouverts ou de travaux de rétablissement d'un régime naturel des eaux.

Il est précisé que les deux types de travaux (de restauration ou de gros entretien) sont également éligibles. Le contribuable qui effectue en même temps les deux types de travaux peut ne présenter qu'une seule demande.

La production d'un document régulier indiquant que la propriété rurale fait partie de l'un de ces espaces naturels suffit à apporter la preuve que l'objectif de maintien dans un bon état écologique et paysager mentionné au c quinquies du 2° du I de l'article 31 du CGI est rempli.

32. Accord préalable. Les travaux doivent avoir reçu l'accord préalable de l'autorité administrative compétente :

- pour un parc national : le directeur de l'établissement public du parc national ;

- pour une réserve naturelle nationale : le préfet ;

- pour une réserve naturelle régionale : le président du conseil régional ;

- pour une réserve naturelle de Corse : le président de la Collectivité territoriale de Corse ;

- pour un site classé : soit le préfet pour les travaux hors permis de construire ou assimilés, soit le ministre chargé de l'environnement pour les travaux de niveau permis de construire (procédure non déconcentrée) ;

- pour un arrêté de biotope : le préfet ;

- pour un site Natura 2000 (zone spéciale de conservation ou zone de protection spéciale) : le préfet ;

- en ce qui concerne les espaces remarquables du littoral au sens de l'article L. 146-6 du code de l'urbanisme, tels qu'ils figurent dans le document d'urbanisme de la commune, devenu définitif et doté d'un règlement conforme aux dispositions de l'article R. 146-2 du code de l'urbanisme : le constat par le préfet de la conformité des travaux aux dispositions de l'article L. 146-6 et du e de l'article R. 146-2 du code de l'urbanisme devra être produit.

33. Travaux spécifiques assimilables à d'autres dépenses admises en déduction. En tout état de cause, les dépenses de réparation et d'entretien réalisées sur des propriétés rurales non bâties sont déductibles sur le fondement du a du 2° du I de l'article 31 du CGI (voir n° **5.**). De même, les travaux d'amélioration réalisés sur ces propriétés, qu'ils soient rentables ou non, sont déductibles des revenus fonciers sur le fondement du c quater du 2° du I de l'article précité (voir n° **27.**).

34. Obligations de justifications. Pour le bénéfice de la déduction, le contribuable est tenu de joindre :

- une copie de la décision administrative permettant d'établir que les parcelles concernées par les travaux de restauration ou de gros entretien sont incluses dans le périmètre d'un espace protégé concerné par la présente mesure fiscale, ou à défaut une attestation de l'autorité compétente au sens du n° **32.** ;

- les pièces justifiant de la nature et du paiement des travaux. Il peut s'agir par exemple d'une facture de l'entreprise ayant réalisé les travaux ou d'une facture des matériaux nécessaires à la réalisation des travaux par le propriétaire lui-même ;

- le cas échéant, une copie de toute décision de subvention publique aux travaux éligibles.

Il est rappelé que les factures émises par les entreprises doivent notamment comporter les mentions obligatoires prévues par l'article 289 du CGI. Les factures doivent permettre au service des impôts d'identifier et d'individualiser les matériaux acquis pour lesquels la déduction est demandée.

35. Entrée en vigueur. La déduction des dépenses de travaux prévue au c quinquies du 2° du I de l'article 31 du CGI est applicable aux dépenses payées à compter du 1er janvier 2006.

La loi relative aux parcs nationaux, aux parcs naturels marins et aux parcs naturels régionaux, qui étend le champ d'application de la mesure à certains espaces protégés, entre en vigueur, en l'absence de précision particulière, à compter de la date de sa publication, soit le 15 avril 2006. Il est toutefois admis que ces dispositions s'appliquent aux dépenses payées à compter du 1er janvier 2006.

6. Tableau récapitulatif

36. Le tableau ci-dessous résume les conditions de déduction des dépenses de travaux afférentes aux propriétés rurales (à compter de l'imposition des revenus de l'année 2006).

Locaux concernés	Dépenses admises en déduction	Dépenses non admises en déduction
Bâtiments d'exploitation	- dépenses d'entretien et de réparation - dépenses d'amélioration non susceptibles d'entraîner une augmentation du fermage - dépenses d'amélioration afférentes aux locaux professionnels destinées à faciliter l'accueil des personnes handicapées ou destinées à protéger les locaux de l'amiante - dépenses de construction d'un bâtiment d'exploitation destiné à remplacer un bâtiment de même nature, vétuste ou inadapté, sous réserve qu'il n'y ait pas d'augmentation effective des fermages - dépenses d'amélioration et de construction destinées à satisfaire aux obligations relatives aux installations classées	- dépenses d'amélioration susceptibles d'entraîner une augmentation du fermage - autres dépenses de construction, de reconstruction et d'agrandissement
Autres immeubles bâtis	- dépenses d'entretien et de réparation - dépenses d'amélioration non susceptibles d'entraîner une augmentation du fermage - dépenses d'amélioration afférentes aux locaux professionnels destinés à faciliter l'accueil des personnes handicapées ou destinées à protéger les locaux de l'amiante	- autres dépenses d'amélioration que celles admises en déduction - dépenses de construction, de reconstruction, d'agrandissement
Immeubles non bâtis	- dépenses d'entretien et de réparation - dépenses d'amélioration - travaux de restauration et de gros entretien effectués sur des espaces naturels spécifiques	- dépenses de construction