

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IR-PAS-50-10-20-40-04/07/2018

Date de publication : 04/07/2018

IR - Prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu - Mesures transitoires - Crédit d'impôt pour la modernisation du recouvrement - Revenus non exceptionnels ouvrant droit au bénéfice du CIMR - Revenus non exceptionnels relevant de la catégorie des revenus fonciers

Positionnement du document dans le plan :

IR - Impôt sur le revenu

Prélèvement à la source

Titre 5 : Mesures transitoires

Chapitre 1 : Crédit d'impôt pour la modernisation du recouvrement

Section 2 : Revenus non exceptionnels ouvrant droit au bénéfice du CIMR

Sous-section 4 : Revenus non exceptionnels relevant de la catégorie des revenus fonciers

Sommaire :

- I. Calcul du revenu net foncier imposable de l'année 2018
 - A. Contribuables soumis au régime « micro-foncier »
 - B. Contribuables soumis au régime réel d'imposition
 - 1. Définition des charges dites « récurrentes »
 - 2. Modalités dérogatoires de déduction des charges dites « récurrentes » applicables en 2018
- II. Détermination du revenu net foncier imposable de l'année 2018 entrant dans la formule de calcul du CIMR
 - A. Fraction du revenu net foncier imposable de 2018 exclue du bénéfice du CIMR
 - 1. Majorations du revenu net foncier en cas de rupture d'un engagement
 - 2. Régularisation des provisions pour charges de copropriété mentionnées au a quater du 1° du I de l'article 31 du CGI et correspondant à des charges non déductibles
 - B. Détermination du revenu net foncier imposable de 2018 ouvrant droit au bénéfice du CIMR
 - 1. Revenus bruts fonciers non exceptionnels
 - a. Loyers ou fermages
 - 1° Définition des loyers ou fermages
 - 2° Loyers ou fermages échus en 2018
 - 3° Loyers ou fermages encaissés en 2018
 - 4° Loyers ou fermages ne couvrant pas une période de location supérieure à douze mois
 - 5° Loyers ou fermages ne consistant pas en la remise d'immeubles ou de titres donnant vocation à la propriété ou à la jouissance de tels immeubles, de constructions ou d'aménagements
 - b. Valeur locative des immeubles dont le propriétaire se réserve la jouissance

2. Total des revenus bruts fonciers

3. Prise en compte du revenu net foncier imposable de l'année 2018 dans la formule de calcul du CIMR à proportion des revenus bruts fonciers non exceptionnels dans le total des revenus bruts fonciers de l'année

1

S'agissant des revenus fonciers, le D du II de l'article 60 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017, modifié par l'ordonnance n° 2017-1390 du 22 septembre 2017 relative au décalage d'un an de l'entrée en vigueur du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu, prévoit des modalités spécifiques de détermination du montant net imposable à retenir au numérateur de la formule de calcul du crédit d'impôt pour la modernisation du recouvrement (CIMR).

Pour plus de précisions sur le calcul du CIMR, il convient de se reporter au I-A-1 § 10 du BOI-IR-PAS-50-10-10.

Ainsi, le revenu net foncier imposable de l'année 2018, déterminé dans les conditions de droit commun sous réserve de modalités dérogatoires de prise en compte des charges foncières dites « récurrentes », est pris en compte au numérateur de la formule de calcul du CIMR :

- à l'exclusion de sa fraction correspondant à des majorations pour rupture d'engagement ou pour régularisation de charges de copropriété non déductibles ;

- au prorata des revenus bruts fonciers non exceptionnels sur le total des revenus bruts fonciers.

I. Calcul du revenu net foncier imposable de l'année 2018

10

Le revenu net foncier imposable de l'année 2018 est déterminé dans les conditions de droit commun sous réserve des mesures dérogatoires, prévues au K du II de l'article 60 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 modifié, pour la déductibilité en 2018 des charges foncières dites « récurrentes ».

Il convient de distinguer selon que le contribuable est soumis au régime dit « micro-foncier » ou au régime réel d'imposition.

A. Contribuables soumis au régime « micro-foncier »

20

Pour les contribuables soumis au régime « micro foncier », le revenu net foncier imposable de l'année 2018 est déterminé dans les conditions de droit commun, soit après application d'un abattement de 30 % représentatif des charges.

Pour plus de précisions sur l'application du régime « micro-foncier », il convient de se reporter au BOI-RFPI-DECLA-10.

B. Contribuables soumis au régime réel d'imposition

30

Le régime réel d'imposition s'applique soit de plein droit, pour les contribuables qui n'entrent pas dans le champ d'application du régime « micro-foncier », soit sur option des contribuables. Le revenu net foncier imposable est égal, conformément à l'[article 28 du code général des impôts \(CGI\)](#), à la différence entre les revenus bruts et le total des frais et des charges effectivement supportés au cours de l'année d'imposition.

Pour plus de précisions sur le régime réel d'imposition, il convient de se reporter au [BOI-RFPI-DECLA-20](#).

40

Toutefois, pour la détermination du revenu net foncier imposable de l'année 2018, les charges de la propriété sont prises en compte sous réserve de dispositions dérogatoires au droit commun concernant la déductibilité des charges dites « récurrentes ».

En effet, le 1° du 1 du K du II de l'[article 60 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017](#) modifié dispose que les charges dites « récurrentes », afférentes à des dettes dont l'échéance intervient en 2018, ne sont déductibles que pour la détermination du seul revenu net foncier imposable de l'année 2018.

Cette règle conduit à écarter, lorsqu'elle est distincte de celle de son échéance normale, la date de paiement effectif de la dette correspondante pour apprécier l'année au cours de laquelle la dépense peut être admise en déduction.

Remarque : Les charges dites « pilotables » supportées en 2018 restent intégralement déductibles en 2018 dans les conditions de droit commun. Pour plus de précisions sur la définition des charges dites « pilotables », il convient de se reporter au [I-B-2 § 40 du BOI-IR-PAS-50-20-10](#).

1. Définition des charges dites « récurrentes »

50

Les charges dites « récurrentes » s'entendent des charges de la propriété que le bailleur doit chaque année à raison du bien loué et sur l'échéance desquelles il ne peut en principe pas influencer, soit en raison du caractère périodique de ces charges (impositions, primes d'assurances, etc.), soit parce qu'il ne maîtrise pas la date d'échéance de la dette qui en découle.

Ces charges sont limitativement énumérées au 1° du 1 du K du II de l'[article 60 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017](#), modifié par l'[ordonnance n° 2017-1390 du 22 septembre 2017 relative au décalage d'un an de l'entrée en vigueur du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu](#).

Pour plus de précisions sur la liste des charges dites « récurrentes », il convient de se reporter au [I-B-1 § 30 du BOI-IR-PAS-50-20-10](#).

2. Modalités dérogatoires de déduction des charges dites « récurrentes » applicables en 2018

60

Les charges dites « récurrentes » afférentes à des dettes dont l'échéance normale intervient en 2018 ne sont déductibles qu'au titre de l'année 2018.

Cette règle de déduction est applicable quelle que soit la date de paiement effectif de la dette correspondante.

Pour plus de précisions sur les modalités dérogatoires de déduction en 2018 des charges dites « récurrentes », il convient de se reporter au [II-A § 60 du BOI-IR-PAS-50-20-10](#).

II. Détermination du revenu net foncier imposable de l'année 2018 entrant dans la formule de calcul du CIMR

70

Le montant du revenu net foncier imposable de l'année 2018, calculé dans les conditions rappelées au **I § 10 à 60**, à prendre en compte au numérateur de la formule de calcul du CIMR ([BOI-IR-PAS-50-10-10](#) au [I-A § 10](#)), est déterminé en deux étapes :

- dans un premier temps, il convient d'exclure du revenu net foncier imposable de l'année 2018 la fraction de ce revenu correspondant à des majorations pour rupture d'engagement ou pour régularisation de charges de copropriété non déductibles (cf. **II-A § 80**) ;

- dans un second temps, il est appliqué sur le montant ainsi déterminé, un prorata représentant la part des revenus bruts fonciers non exceptionnels perçus en 2018 par rapport au total des revenus bruts fonciers de l'année 2018 (cf. **II-B § 110**).

Le résultat obtenu correspond à la fraction du revenu net foncier imposable de l'année 2018 ouvrant droit au bénéfice du CIMR.

Remarque : Les revenus fonciers de source étrangère, qui ouvrent droit en application d'une convention fiscale internationale à un crédit d'impôt égal à l'impôt français correspondant à ces revenus, sont hors du champ du prélèvement à la source, en application des dispositions de l'[article 204 D du CGI](#) (cf. [VI § 70 du BOI-IR-PAS-10-20](#)). Ces revenus n'ouvrent pas droit au bénéfice du CIMR et ne sont pas pris en compte au numérateur de la formule de calcul du crédit d'impôt conformément aux dispositions du A et du B du II de l'[article 60 de la loi de finances pour 2017 modifié](#).

Par suite, pour le calcul du montant du revenu net foncier imposable de l'année 2018 à prendre en compte au numérateur de la formule de calcul du CIMR, il convient de ne pas tenir compte de ces revenus fonciers de source étrangère, que ce soit au titre des revenus bruts fonciers non exceptionnels perçus en 2018, du total des revenus bruts fonciers de l'année 2018 ou du revenu net foncier imposable de l'année 2018.

A. Fraction du revenu net foncier imposable de 2018 exclue du bénéfice du CIMR

80

Une fraction du revenu net foncier imposable de l'année 2018 est considérée comme un revenu exceptionnel expressément exclu du bénéfice du CIMR. Il s'agit de la fraction correspondant :

- d'une part, aux majorations du revenu net foncier prévues en cas de rupture d'un engagement ;

- d'autre part, à la régularisation des provisions pour charges de copropriété mentionnées au a quater du 1° du I de l'[article 31 du CGI](#) et correspondant à des travaux non déductibles.

Remarque : Cette fraction du revenu net foncier imposable de 2018 n'est donc pas prise en compte dans le revenu net foncier imposable auquel est appliqué le prorata mentionné au [II-B § 110](#).

1. Majorations du revenu net foncier en cas de rupture d'un engagement

90

Le 2 du D du II de l'[article 60 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017](#) modifié dispose que, en cas de rupture d'un engagement, les majorations du revenu net foncier réalisées au titre de l'année 2018 en application des f à m et o du 1° du I de l'[article 31 du CGI](#), de l'[article 31 bis du CGI](#) et du III de l'[article 156 bis du CGI](#) ne sont pas prises en compte dans le montant net imposable du revenu foncier retenu pour le calcul du CIMR.

Il s'agit des majorations applicables :

- lorsque le bénéficiaire d'une déduction au titre de l'amortissement ne respecte pas son engagement de location ou de conservation des parts : le revenu foncier de l'année au cours de laquelle intervient la rupture de cet engagement est majoré des amortissements déduits au cours de la période couverte par cet engagement (CGI, art. 31, I-1° f, g, h et l et CGI, art. 31 bis).

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [BOI-RFPI-SPEC-20-10-10-30](#) (dispositif « Périssol »), au [BOI-RFPI-SPEC-20-10-20-60](#) (dispositif « Besson neuf »), au [BOI-RFPI-SPEC-20-20-40](#) (dispositif « Robien »), au [BOI-RFPI-SPEC-20-30](#) (dispositif « Borloo neuf ») et au [BOI-RFPI-SPEC-20-20-70](#) (dispositif « Robien SCPI » ou « Borloo SCPI ») ;

- en cas de non-respect de l'engagement de conservation de la propriété des monuments historiques et assimilés ou des parts de sociétés civiles afférentes à ces mêmes immeubles : le revenu net foncier de l'année au cours de laquelle l'engagement n'est pas respecté et des deux années suivantes est majoré du tiers du montant des charges indûment imputées (CGI, art. 156 bis, III).

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [BOI-RFPI-SPEC-30-30](#) ;

- lorsque le bénéficiaire d'une déduction spécifique des revenus fonciers ne respecte pas son engagement de location ou de conservation des parts : le revenu foncier, selon le cas, de l'année au cours de laquelle intervient la rupture de cet engagement (CGI, art. 31-I-1° j, k et l) ou des années au titre desquelles la déduction spécifique a été déduite (CGI, art. 31-I-1° m et o), est majoré du montant de cette déduction.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [BOI-RFPI-SPEC-20-10-30-10](#) (dispositif « Besson ancien »), au [BOI-RFPI-SPEC-20-20-60](#) (dispositif « Robien ZRR »), au [BOI-IR-RICI-230-60](#) (dispositif « Scellier ZRR »), au [BOI-RFPI-SPEC-20-30](#) (dispositif « Borloo neuf ») et au [BOI-RFPI-SPEC-20-40-50](#) (dispositif « Borloo ancien » ou « Cosse »).

Par suite, les majorations du revenu net foncier opérées au titre de l'année 2018, du fait de la rupture d'un engagement pris par le contribuable dans le cadre d'un dispositif fiscal incitatif, n'ouvrent pas droit au bénéfice du CIMR.

2. Régularisation des provisions pour charges de copropriété mentionnées au a quater du 1° du I de l'article 31 du CGI et correspondant à des charges non déductibles

100

Le a quater du 1° du I de l'[article 31 du CGI](#) autorise la déduction des provisions pour dépenses, comprises ou non dans le budget prévisionnel de la copropriété, prévues à l'[article 14-1](#) et au I de l'[article 14-2 de la loi n° 65-557 du 10 juillet 1965 fixant le statut de la copropriété des immeubles bâtis](#), supportées par le propriétaire, diminuées du montant des provisions déduites l'année précédente qui correspond à des charges non déductibles.

Le 3 du D du II de l'[article 60 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017](#) modifié dispose que le montant de la régularisation effectuée au titre de l'année 2018 des provisions, mentionnées au a quater du 1° du I de l'article 31 du CGI, déduites par le propriétaire en 2017 au titre des dépenses prévues au I de l'article 14-2 de la loi n° 65-557 du 10 juillet 1965 fixant le statut de la copropriété des immeubles bâtis et correspondant à des charges non déductibles, n'est pas pris en compte dans le montant net imposable du revenu foncier à retenir pour le calcul du CIMR.

Ainsi, sont exclues du bénéfice du CIMR les réintégrations effectuées en 2018 par les copropriétaires au titre du montant des provisions pour charges de copropriété déduites en 2017 et afférentes à des dépenses, visées au I de l'article 14-2 de la loi n° 65-557 du 10 juillet 1965, de travaux non déductibles.

Exemple : Un copropriétaire bailleur soumis au régime réel d'imposition des revenus fonciers loue

plusieurs appartements lui procurant des revenus fonciers constants s'élevant annuellement à 50 000 €.

En 2017, le contribuable déduit 8 000 € de charges de copropriété de son revenu brut, en application du a quater du 1° du I de l'article 31 du CGI.

En 2018, les provisions pour charges versées s'élèvent à 9 000 € et le contribuable supporte 4 000 € d'autres charges déductibles.

Par ailleurs, avec l'arrêté des comptes de l'année 2017, il apparaît que, sur les 8 000 € de provisions versées en 2017, 5 000 € correspondent à des travaux non déductibles des revenus fonciers, devant ainsi être régularisés et réintégrés au revenu net foncier imposable de 2018.

Le revenu net foncier de 2018 est de 42 000 € (50 000 - (9 000 - 5 000) - 4 000).

Le revenu net foncier 2018, pris en compte pour la première étape du calcul du CIMR, est de 37 000 € (50 000 - 9 000 - 4 000). Les 5 000 € réintégrés en 2018, correspondant aux dépenses de travaux de copropriété non déductibles payées en 2017, ne bénéficient pas du CIMR.

B. Détermination du revenu net foncier imposable de 2018 ouvrant droit au bénéfice du CIMR

110

Le montant du revenu net foncier imposable de l'année 2018, qualifié de non exceptionnel, à prendre en compte au numérateur de la formule de calcul du CIMR ([BOI-IR-PAS-50-10-10 au I-A § 10](#)), est déterminé par application d'un prorata au revenu net foncier imposable de l'année 2018 retraité dans les conditions rappelées au [II-A § 80 à 100](#).

Ce prorata correspond à la part des revenus bruts fonciers non exceptionnels perçus en 2018 sur le total des revenus bruts fonciers de l'année 2018.

La formule de calcul du revenu net foncier imposable de 2018 ouvrant droit au bénéfice du CIMR est donc :

(revenus bruts fonciers non exceptionnels perçus en 2018 / total des revenus bruts fonciers perçus en 2018) x revenu net foncier imposable de 2018

1. Revenus bruts fonciers non exceptionnels

120

Conformément aux 1° et 2° du 1 du D du II de l'[article 60 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017](#) modifié, les recettes foncières qualifiées de non exceptionnelles, qui servent à déterminer la proportion du revenu net foncier ouvrant droit au bénéfice du CIMR ([II-B-3 § 230](#)), sont constituées :

- des loyers ou fermages perçus par le bailleur, c'est-à-dire les sommes versées par les locataires en exécution des stipulations des baux conclus avec eux, à la condition qu'ils soient afférents à des échéances de l'année 2018 ;
- de la valeur locative des immeubles dont le propriétaire se réserve la jouissance en 2018.

Remarque : Ces dispositions s'appliquent que les revenus fonciers soient perçus directement par le contribuable ou par l'intermédiaire d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés dont les résultats sont imposés entre les mains des associés.

a. Loyers ou fermages

130

Les recettes foncières qualifiées de non exceptionnelles, pour la détermination de la proportion du revenu net foncier imposable de l'année 2018 ouvrant droit au bénéfice du CIMR, doivent :

- correspondre à des loyers ou fermages ;
- être échues en 2018 à raison de l'exécution normale du contrat ;
- avoir été encaissées par le bailleur en 2018 ;
- ne pas couvrir une période de location supérieure à douze mois ;
- ne pas consister en la remise d'immeubles ou de titres donnant vocation à la propriété ou à la jouissance de tels immeubles, de constructions ou d'aménagements.

1° Définition des loyers ou fermages

140

Conformément aux dispositions de l'[article 29 du CGI](#), le revenu brut des immeubles ou parties d'immeubles donnés en location, est constitué par le montant des recettes brutes perçues par le propriétaire, augmenté du montant des dépenses incombant normalement à ce dernier et mises par les conventions à la charge des locataires.

Par loyer, il convient d'entendre l'ensemble des sommes et prestations fournies par le locataire en contrepartie de la mise à disposition du bien.

Remarque 1 : Les revenus de substitution à la perte de loyers versés par certains organismes, comme par exemple des indemnités d'assurance versées au titre de la garantie du risque de loyers impayés que les bailleurs peuvent subir du fait de la vacance du logement ou du non-paiement des loyers par le locataire, s'analysent comme des loyers pour le calcul du CIMR.

Remarque 2 : Le produit de la cession d'un usufruit temporaire, imposé dans la catégorie des revenus fonciers en application du 5 de l'[article 13 du CGI](#), ne constitue ni un loyer ni un fermage. Dès lors, en application du 1° du 1 du D du II de l'[article 60 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017](#) modifié, le produit de la cession d'un usufruit temporaire est exclu du bénéfice du CIMR.

Le fermage s'entend du loyer stipulé dans un bail à ferme, en paiement du louage d'un domaine agricole.

150

Les autres sommes perçues en sus des loyers et fermages, comprises dans les recettes brutes imposables, ne peuvent être retenues pour déterminer la proportion du revenu net foncier imposable de l'année 2018 ouvrant droit au bénéfice du CIMR ([II-B-3 § 230](#)).

Ces sommes demeurent exceptionnelles par leur nature et n'ont pas vocation à se renouveler.

Il s'agit, notamment :

- des revenus exceptionnels au sens des dispositions de l'[article 163-0 A du CGI](#) (indemnité de « pas-de-porte » perçue par un propriétaire, etc.) ;
- du droit d'entrée versé par le preneur d'un bail rural ;
- de certains compléments de loyers et fermages spécifiques aux propriétés rurales.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [II § 210 du BOI-RFPI-BASE-10-10](#).

Ces sommes ne sont donc pas intégrées au numérateur du prorata mentionné au **II-B § 110** mais sont intégrées à son dénominateur.

Exemple : Soit un bailleur soumis à l'impôt sur le revenu dont les revenus bruts fonciers perçus en 2018, d'un montant de 24 000 €, se décomposent en 18 000 € de loyers échus en 2018 et 6 000 € d'indemnités de pas-de-porte.

Le revenu net foncier imposable de l'année 2018, qui bénéficie du CIMR, sera déterminé à proportion de la part des revenus bruts fonciers non exceptionnels (loyers échus en 2018 de 18 000 €) dans le total des revenus bruts fonciers perçus en 2018 (24 000 €), soit dans une proportion de 75 % (18 000 € / 24 000 €).

160

De même, les indemnités ou subventions perçues, comprises dans les recettes brutes imposables, ne peuvent être retenues pour déterminer la proportion du revenu net foncier ouvrant droit au bénéfice du CIMR ([II-B-3 § 230](#)).

Il s'agit, notamment :

- des subventions et indemnités destinées à financer des charges déductibles. Il peut notamment s'agir des subventions allouées par l'État, les collectivités territoriales, l'Agence nationale de l'habitat (ANAH) ;
- des indemnités perçues par un propriétaire en raison du 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.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [III § 80 du BOI-RFPI-BASE-10-20](#).

Ces sommes ne sont donc pas intégrées au numérateur du prorata mentionné au **II-B § 110** mais sont intégrées à son dénominateur.

Remarque : Lorsque les subventions et indemnités sont destinées à financer des charges déductibles, les dépenses payées à l'aide de ces subventions ou indemnités sont corrélativement déductibles en totalité ([BOI-RFPI-BASE-10-20 au III-B § 120 à 180](#)). Par conséquent, il est admis que les subventions et indemnités perçues en 2018 puissent être intégrées au numérateur du prorata mentionné au **II-B § 110** à hauteur du seul montant des dépenses qu'elles financent, payé et déclaré au titre des charges déductibles de cette même année 2018.

2° Loyers ou fermages échus en 2018

170

Pour la détermination de la proportion du revenu net foncier imposable de l'année 2018 ouvrant droit au bénéfice du CIMR, seuls sont pris en compte les loyers et fermages dont la perception au cours de l'année 2018 n'est intervenue qu'à raison de l'exécution normale, par les locataires, des baux et contrats conclus avec le bailleur, prévoyant effectivement le paiement d'échéances sur cette même année.

Ce faisant, ne peuvent être retenues, pour déterminer la proportion du revenu net foncier imposable de l'année 2018 ouvrant droit au bénéfice du CIMR, les recettes foncières perçues en 2018 correspondant à des dettes échues au cours d'une autre année. Sont notamment visées les recettes dont la perception a été différée (arriérés de loyers) ou anticipée sur l'année 2018. Ces sommes ne sont donc pas intégrées au numérateur du prorata mentionné au **II-B § 110** mais sont intégrées à son dénominateur.

Exemple : Un contribuable convient avec son locataire d'anticiper en décembre 2018 le paiement des trois loyers dus au titre du premier trimestre 2019, soit au total 3 000 €. Cette somme, qui est imposable en 2018 en application des règles de droit commun, n'est pas intégrée au numérateur

du prorata mentionné au [II-B § 110](#) mais est intégré à son dénominateur ([II-B-3 § 230](#)).

3° Loyers ou fermages encaissés en 2018

180

Conformément aux dispositions de l'[article 29 du CGI](#), le revenu brut est constitué par le montant des recettes brutes perçues par le propriétaire, y compris éventuellement les recettes accessoires.

Par conséquent, les loyers ou fermages échus en 2018 mais qui n'auraient pas été payés au bailleur ne doivent pas être déclarés sur l'année 2018, mais au titre de l'année au cours de laquelle ils seront perçus.

Par suite, seuls des loyers ou fermages encaissés en 2018 sont susceptibles, toutes autres conditions étant par ailleurs remplies, d'être considérés comme des recettes foncières qualifiées de non exceptionnelles.

4° Loyers ou fermages ne couvrant pas une période de location supérieure à douze mois

190

Le b du 1° du 1 du D du II de l'[article 60 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017](#) modifié dispose que, lorsque les clauses d'un contrat de location prévoient, sur l'année 2018, le versement de loyers correspondant à plus d'une année de location, les loyers ne sont dans ce cas considérés comme des recettes foncières non exceptionnelles pour le calcul du CIMR, que dans la limite d'une année.

Ces sommes sont donc intégrées :

- au numérateur du prorata mentionné au [II-B § 110](#), uniquement pour leur montant correspondant à une période de location de douze mois ;
- au dénominateur du prorata mentionné au [II-B § 110](#), pour leur montant total.

Exemple : Soit un bailleur soumis à l'impôt sur le revenu ayant conclu le 1^{er} janvier 2016 avec une société un contrat de location d'un local commercial pour un loyer annuel de 24 000 €. Ce contrat stipule le versement d'avance de 48 000 €, correspondant à deux ans de loyer, à la date de signature du bail et ainsi de suite tous les deux ans, soit 48 000 € au 1^{er} janvier 2016 pour les années 2016 et 2017 et 48 000 € au 1^{er} janvier 2018 pour les années 2018 et 2019.

Les loyers encaissés de 48 000 € au 1^{er} janvier 2018 par le bailleur, qui correspondent à une période de location de vingt-quatre mois, sont imposables en 2018 du fait de l'application des règles de droit commun. Toutefois, seul le montant encaissé correspondant à une période de location de douze mois, soit 24 000 €, sera considéré comme une recette foncière non exceptionnelle pour le calcul de la proportion du revenu net foncier imposable de l'année 2018 ouvrant droit au bénéfice du CIMR.

5° Loyers ou fermages ne consistant pas en la remise d'immeubles ou de titres donnant vocation à la propriété ou à la jouissance de tels immeubles, de constructions ou d'aménagements

200

Le a du 1° du 1 du D du II de l'[article 60 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017](#) modifié dispose que les loyers consistant en la remise d'immeubles ou de titres donnant vocation à

la propriété ou à la jouissance de tels immeubles, de constructions ou d'aménagements échus en 2018 constituent des recettes foncières exceptionnelles, qui ne peuvent être retenues pour déterminer la proportion du revenu net foncier imposable de l'année 2018 ouvrant droit au bénéfice du CIMR.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [BOI-RFPI-BASE-10-30](#).

Remarque : Le fait que cette remise intervienne au titre de l'année au cours de laquelle le bail arrive à expiration ou fasse l'objet d'une résiliation avant l'arrivée du terme est sans incidence.

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

De même, sont notamment concernées les remises des constructions au bailleur, sans indemnité, à la fin du bail, dans le cadre de baux à construction visés à l'[article 33 bis du CGI](#).

Ces sommes ne sont donc pas intégrées au numérateur du prorata mentionné au [II-B § 110](#) mais sont intégrées à son dénominateur.

b. Valeur locative des immeubles dont le propriétaire se réserve la jouissance

210

Sous réserve des exonérations applicables en faveur des logements et du droit de chasse dont le propriétaire se réserve la jouissance et en application de l'[article 30 du CGI](#), les revenus fonciers des propriétés dont le contribuable se réserve la jouissance sont imposables, qu'ils se rapportent à des propriétés bâties ou non bâties.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [BOI-RFPI-CHAMP-20](#).

Le revenu brut est évalué par comparaison avec les immeubles ou parties d'immeubles similaires faisant l'objet d'une location normale ou, à défaut, par voie d'appréciation directe.

La valeur locative des immeubles dont le propriétaire se réserve la jouissance en 2018 est retenue au numérateur du prorata mentionné au [II-B § 110](#) pour déterminer la proportion du revenu net foncier imposable de l'année 2018 ouvrant droit au bénéfice du CIMR.

2. Total des revenus bruts fonciers

220

Pour apprécier la proportion du revenu net foncier imposable de l'année 2018 ouvrant droit au bénéfice du CIMR (cf. [II-B-3 § 230](#)), il convient de retenir au dénominateur du prorata l'ensemble des revenus bruts fonciers qu'ils soient perçus directement par le contribuable ou par l'intermédiaire d'une entité non soumise à l'impôt sur les sociétés.

En toute hypothèse, les montants mentionnés au [II-A § 80 à 100](#) ne sont pas pris en compte.

3. Prise en compte du revenu net foncier imposable de l'année 2018 dans la formule de calcul du CIMR à proportion des revenus bruts fonciers non exceptionnels dans le total des revenus bruts fonciers de l'année

230

Le revenu net foncier imposable de l'année 2018, qualifié de non exceptionnel, à retenir au numérateur

de la formule de calcul du CIMR ([BOI-IR-PAS-50-10-10](#) au [I-A § 10](#)) est déterminé par application d'un prorata, correspondant à la part des revenus bruts fonciers non exceptionnels perçus en 2018 sur le total des revenus bruts fonciers de l'année 2018, au revenu net foncier imposable de l'année 2018 retraité dans les conditions rappelées au [II-A § 80 à 100](#).

Exemple 1 : Un propriétaire bailleur soumis à l'impôt sur le revenu selon le régime réel d'imposition des revenus fonciers a perçu en 2018, 100 000 € de revenus bruts fonciers, se décomposant en :

- 80 000 € de loyers échus en 2018 (revenu non exceptionnel) ;
- 20 000 € de pas-de-porte (revenu exceptionnel)

Les charges de la propriété s'élèvent à 60 000 € de dépenses de travaux déductibles.

Calcul du revenu net foncier :

Le revenu net foncier est déterminé dans les conditions de droit commun sous réserve des dérogations apportées aux modalités de prise en compte des charges (cf. [I.](#)).

Le revenu net foncier est donc de 40 000 € (100 000 - 60 000).

Calcul du revenu net foncier imposable de l'année 2018, qualifié de non exceptionnel, à retenir au numérateur de la formule de calcul du CIMR :

Les revenus bruts fonciers non exceptionnels, soit 80 000 €, représentent 80 % du total des recettes foncières de l'année 2018. Aussi, le CIMR sera calculé par l'administration fiscale sur la base d'un revenu net foncier imposable de l'année 2018, qualifié de non exceptionnel, de 32 000 € (80 % x 40 000). Le revenu net foncier imposable de 8 000 € (40 000 - 32 000) est considéré comme un revenu net foncier exceptionnel qui n'ouvre pas droit au bénéfice du CIMR.

Exemple 2 : Un propriétaire bailleur soumis à l'impôt sur le revenu selon le régime « micro-foncier » a perçu en 2018, 10 000 € de revenus, se décomposant en :

- 8 000 € de loyers échus en 2018 (revenu non exceptionnel) ;
- 2 000 € d'arriérés de loyers de l'année 2017 (revenu exceptionnel).

Calcul du revenu net foncier :

Le bailleur est soumis au régime « micro-foncier » ; ainsi son revenu net foncier imposable est déterminé par l'application d'un abattement forfaitaire représentatif des charges de la propriété égal à 30 % des recettes brutes encaissées. Son revenu net foncier imposable en 2018 s'élève donc à 7 000 € (10 000 - (10 000 x 30 %)).

Calcul du revenu net foncier imposable de l'année 2018, qualifié de non exceptionnel, à retenir au numérateur de la formule de calcul du CIMR :

Les loyers échus en 2018, soit 8 000 €, représentent 80 % du total des recettes foncières de l'année 2018. Aussi, le CIMR sera calculé par l'administration fiscale sur la base d'un revenu net foncier imposable de l'année 2018, qualifié de non exceptionnel, de 5 600 € (80 % x 7 000 €). Le revenu net foncier imposable de 1 400 € (7 000 - 5 600) est considéré comme un revenu net foncier exceptionnel qui n'ouvre pas droit au bénéfice du CIMR.