

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

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

Date de publication : 04/07/2018

IR - Prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu - Mesures transitoires - Autres mesures transitoires - Modalités dérogatoires de déduction des charges en matière de revenus fonciers

Positionnement du document dans le plan :

IR - Impôt sur le revenu

Prélèvement à la source

Titre 5 : Mesures transitoires

Chapitre 2 : Autres mesures transitoires

Section 1 : Modalités dérogatoires de déduction des charges en matière de revenus fonciers

Sommaire :

I. Champ d'application

A. Régime d'imposition concerné

B. Charges concernées

1. Charges dites « récurrentes »

2. Charges dites « pilotables »

II. Modalités de déduction des charges pour la détermination du revenu net foncier imposable au titre des années 2018 et 2019

A. Modalités dérogatoires de déduction applicables aux charges dites « récurrentes » de l'année 2018

1. Primes d'assurance (CGI, art. 31, I-1°-a bis)

2. Provisions pour charges de copropriété (CGI, art. 31, I-1°-a quater)

3. Impôts (CGI, art. 31, I-1°-c)

4. Intérêts d'emprunt (CGI, art. 31, I-1°-d)

5. Frais d'administration et de gestion (CGI, art. 31, I-1°-e)

6. Frais de fonctionnement et de gestion supportés par un fonds de placement immobilier (CGI, art. 31, I-1°-e bis)

B. Modalités dérogatoires de déduction applicables aux charges dites « pilotables » en 2019

1. Charges « pilotables » directement supportées par les contribuables

a. Principe

b. Exceptions

1° Travaux d'urgence

2° Travaux effectués sur un immeuble acquis en 2019

3° Travaux effectués sur un immeuble classé ou inscrit en 2019 au titre des monuments historiques ou ayant reçu en 2019 le label délivré par la Fondation du patrimoine

2. Charges « pilotables » supportées par l'intermédiaire des provisions pour charges de copropriété

a. Déduction, pour la détermination du revenu net foncier imposable de l'année 2019, de 50 % du montant des travaux déductibles compris dans les provisions pour charges de copropriété payées en 2018

b. Réintégration, pour la détermination du revenu net foncier imposable de l'année 2020, de 50 % du montant des travaux déductibles compris dans les provisions pour charges de copropriété payées en 2019

1

Conformément aux dispositions de l'article 204 C du code général des impôts (CGI), les revenus fonciers donnent lieu au paiement de l'acompte prévu au 2° du 2 de l'article 204 A du CGI.

A l'instar des autres catégories de revenus entrant dans le champ du prélèvement à la source, l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2018 afférent au revenu net foncier qualifié de non exceptionnel perçu lors de l'année 2018 ouvrira droit au crédit d'impôt pour la modernisation du recouvrement (CIMR).

Remarque : Pour plus de précisions sur la détermination du montant net imposable du revenu foncier qualifié de non exceptionnel à retenir pour le calcul du CIMR, il convient de se reporter au [BOI-IR-PAS-50-10-20-40](#).

Dans ce contexte, le 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, aménage les règles de déduction des charges foncières au titre des années 2018 et 2019.

I. Champ d'application

A. Régime d'imposition concerné

10

Les dispositions du K du II de l'article 60 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 modifié ne s'appliquent qu'aux revenus nets fonciers déterminés sous le régime réel d'imposition.

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

Ces dispositions ne s'appliquent donc pas pour la détermination du revenu net foncier des contribuables soumis au régime « micro-foncier », dont les charges sont prises en compte de manière forfaitaire par l'application d'un abattement de 30 % sur les revenus bruts fonciers.

Pour plus de précisions sur le régime « micro foncier », il convient de se reporter au [BOI-RFPI-DECLA-10](#).

B. Charges concernées

20

Le K du II de l'article 60 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 modifié prévoit de déroger aux règles de droit commun de déductibilité des charges pour la détermination du revenu net foncier imposable au titre des années 2018 et 2019. Ces modalités spécifiques de déduction s'appliquent différemment en fonction de la nature « récurrente » ou « pilotable » des charges concernées.

1. Charges dites « récurrentes »

30

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. Il s'agit des :

- primes d'assurances (CGI, art. 31, I-1°-a bis) ;

Pour plus de précisions sur les primes d'assurance concernées, il convient de se reporter au [BOI-RFPI-BASE-20-60](#) ;

- 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 (CGI, art. 31, I-1°-a quater).

Pour plus de précisions sur les provisions concernées, il convient de se reporter au [BOI-RFPI-BASE-20-70](#) ;

Remarque : Les cotisations obligatoires versées dans le cadre du fonds de travaux institué par l'article 58 de la loi n° 2014-366 du 24 mars 2014 pour l'accès au logement et un urbanisme rénové, dite loi ALUR, prévues au II de l'article 14-2 de la loi n° 65-557 du 10 juillet 1965 précitée ne sont pas incluses dans les provisions visées par le a quater du 1° du I de l'article 31 du CGI et ne sont donc pas concernées par les dispositions dérogatoires prévues au 1° du 1 du K du II de l'article 60 de la loi de finances pour 2017.

- impositions, autres que celles incombant normalement à l'occupant, perçues à raison des dites propriétés, au profit des collectivités territoriales, de certains établissements publics ou d'organismes divers, à l'exception de la taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux, les locaux commerciaux et les locaux de stockage perçue dans la région d'Ile-de-France prévue à l'article 231 ter du CGI (CGI, art. 31, I-1°-c).

Pour plus de précisions sur les impositions concernées, il convient de se reporter au [BOI-RFPI-BASE-20-50](#) ;

- intérêts des dettes contractées pour la conservation, l'acquisition, la construction, la réparation ou l'amélioration des propriétés, y compris celles dont le contribuable est nu-propriétaire et dont l'usufruit appartient à un organisme d'habitations à loyer modéré mentionné à l'article L. 411-2 du code de la construction et de l'habitation, à une société d'économie mixte ou à un organisme agréé mentionné à l'article L. 365-2 du code de la construction et de l'habitation (CGI, art. 31, I-1° d).

Pour plus de précisions sur les intérêts concernés, il convient de se reporter au [BOI-RFPI-BASE-20-80](#) ;

- 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 (CGI, art. 31, I-1°-e).

Pour plus de précisions sur les frais concernés, il convient de se reporter au [BOI-RFPI-BASE-20-10](#) ;

- dépenses supportées par un fonds de placement immobilier (FPI) mentionné à l'article 239 nonies du CGI au titre des frais de fonctionnement et de gestion à proportion des actifs mentionnés au a du 1° du II de l'article L. 214-81 du code monétaire et financier (CoMoFi) détenus directement ou indirectement par le fonds (CGI, art. 31, I-1° e bis).

Pour plus de précisions sur les frais concernés, il convient de se reporter au [BOI-RFPI-BASE-20-10](#).

2. Charges dites « pilotables »

40

Les charges dites « pilotables » s'entendent des dépenses de travaux dont le bailleur maîtrise le calendrier de réalisation et, partant, l'année d'imputation.

Les charges concernées sont limitativement énumérées au 2° 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. Il s'agit des :

- dépenses de réparation et d'entretien effectivement supportées par le propriétaire (CGI, art. 31, I-1°-a) ;

- dépenses d'amélioration afférentes aux locaux d'habitation, à l'exclusion des frais correspondant à des travaux de construction, de reconstruction ou d'agrandissement (CGI, art. 31, I-1°-b) ;

- dépenses d'amélioration afférentes aux locaux professionnels et commerciaux destinées à protéger ces locaux des effets de l'amiante ou à faciliter l'accueil des handicapés, à l'exclusion des frais correspondant à des travaux de construction, de reconstruction ou d'agrandissement (CGI, art. 31, I-1°- b bis) ;

- dépenses d'amélioration, de construction, de restauration ou d'entretien spécifiques aux propriétés rurales (CGI, art. 31, I-2°-c à CGI, art. 31, I-2°-c quinquies).

Pour plus de précisions sur les charges de travaux concernées, il convient de se reporter aux [BOI-RFPI-BASE-20-30-10](#), [BOI-RFPI-BASE-20-30-20](#) et [BOI-RFPI-SPEC-10](#).

Remarque : Par exception, certaines charges dites « pilotables » ne sont pas soumises aux modalités dérogatoires prévues à l'article 60 de la loi de finances pour 2017 modifiée. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [II-B-1-b § 160 à 210](#).

II. Modalités de déduction des charges pour la détermination du revenu net foncier imposable au titre des années 2018 et 2019

50

Sous le régime réel d'imposition, les charges de la propriété doivent répondre à certaines conditions générales pour être admises en déduction. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [BOI-RFPI-DECLA-20](#).

A ce titre, les charges de la propriété sont en principe déduites intégralement au titre de l'année de leur paiement effectif par le contribuable, quel que soit la période ou l'exercice auquel elles se rattachent.

Toutefois, par dérogation, le K du II de l'[article 60 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017](#) modifié prévoit des modalités de déduction dérogatoires des charges foncières en matière de revenus fonciers. Ces modalités diffèrent selon qu'il s'agit de charges dites « récurrentes » ou de charges dites « pilotables ».

Remarque : Les charges foncières afférentes aux monuments historiques et assimilés dont les propriétaires se réservent la jouissance sont déductibles du revenu global annuel, en application du 1° ter du II de l'[article 156 du CGI](#), dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités que celles prévues, en matière de revenus fonciers, au K du II de l'article 60 de la loi de finances pour 2017 modifiée. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [BOI-IR-PAS-50-20-20](#).

A. Modalités dérogatoires de déduction applicables aux charges dites « récurrentes » de l'année 2018

60

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 » listées au [I-B-1 § 30](#), 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.

Ainsi, une charge foncière afférente à une dette dont l'échéance normale intervient au cours de l'année 2018 ne peut être déduite que pour la détermination du revenu net foncier imposable de l'année 2018, quand bien même son paiement effectif a été anticipé avant le 1^{er} janvier 2018 ou reporté après le 31 décembre 2018.

Remarque : Les règles de droit commun de déduction des charges s'appliquent aux charges payées en 2018 mais afférentes à des dettes échues sur une autre année. Ces charges sont donc déductibles au titre de l'année 2018, année de leur paiement, et non au titre de l'année de leur échéance.

Sous réserve des précisions suivantes, l'échéance de la dette correspond à son exigibilité, c'est-à-dire à la date, légale ou conventionnelle, à compter de laquelle le créancier est en droit d'exiger le paiement des sommes dues par le débiteur.

1. Primes d'assurance (CGI, art. 31, I-1°-a bis)

70

Conformément aux dispositions de l'article R*. 113-4 du code des assurances, il appartient à l'assureur d'adresser à l'assuré un avis d'échéance afin de l'informer de la date de l'échéance et du montant de la prime à payer.

Par conséquent, c'est au regard de la date d'échéance mentionnée dans l'avis d'échéance adressé au contribuable qu'il convient de déterminer la prime d'assurance échue en 2018, dont la déduction ne peut être opérée qu'au titre de l'année 2018, quand bien même la prime d'assurance n'aurait pas été payée au cours de cette même année.

Seule la date d'échéance des primes d'assurance est donc à prendre en compte. Il n'est pas tenu compte de la période couverte par les primes d'assurance, ni des modalités de paiement des primes d'assurance.

Exemple : Un propriétaire bailleur reçoit fin décembre 2017 un avis d'échéance pour une prime de 100 € afférente à un bien locatif, mentionnant une date d'échéance au 15 janvier 2018 et correspondant à une période d'assurance allant du 15 janvier 2018 au 14 janvier 2019.

Que cette prime d'assurance soit payée en décembre 2017 ou à l'échéance en janvier 2018, elle ne sera déductible que pour la détermination du revenu net foncier imposable de l'année 2018.

2. Provisions pour charges de copropriété (CGI, art. 31, I-1°-a quater)

80

En application des dispositions du a quater du 1° du I de l'article 31 du CGI, sont déductibles pour la détermination des revenus fonciers imposables les provisions pour :

- dépenses courantes de maintenance, de fonctionnement et d'administration des parties communes et équipements communs de l'immeuble, comprises dans le budget prévisionnel de la copropriété (loi n° 65-557 du 10 juillet 1965 fixant le statut de la copropriété des immeubles bâtis, art. 14-1). Ces provisions sont exigibles le premier jour de chaque trimestre ou le premier jour de la période fixée par l'assemblée générale ;

- dépenses pour travaux qui n'ont pas à figurer dans le budget prévisionnel et dont la liste est fixée par décret en Conseil d'État (loi n° 65-557 du 10 juillet 1965 fixant le statut de la copropriété des immeubles bâtis, art. 14-2, I). Ces provisions sont exigibles selon les modalités votées par l'assemblée générale des copropriétaires.

Remarque : Les provisions pour charges de copropriété, au titre des dépenses visées 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 constituent par ailleurs des charges dites « pilotables » et, à ce titre, sont soumises à d'autres dispositions dérogatoires spécifiques. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au II-B § 140.

En pratique et conformément aux dispositions de l'article 35-2 du décret n° 67-223 du 17 mars 1967 pris pour l'application de la loi n° 65-557 du 10 juillet 1965 fixant le statut de la copropriété des immeubles bâtis :

- pour l'exécution du budget prévisionnel, le syndic adresse à chaque copropriétaire, par lettre simple, préalablement à la date d'exigibilité déterminée par la loi, un avis indiquant le montant de la provision exigible ;

- pour les dépenses non comprises dans le budget prévisionnel, le syndic adresse à chaque copropriétaire, par lettre simple, préalablement à la date d'exigibilité déterminée par la décision d'assemblée générale, un avis indiquant le montant de la somme exigible et l'objet de la dépense.

Par conséquent, c'est au regard de la date d'exigibilité, légale ou fixée par l'assemblée générale, qu'il convient de déterminer les provisions pour charges échues en 2018, dont la déduction ne peut être opérée qu'au titre de l'année 2018, quand bien même ces provisions n'auraient pas été payées au cours de cette même année.

Exemple : Un propriétaire bailleur reçoit en septembre 2018 un appel de fonds correspondant aux charges afférentes au quatrième trimestre 2018, dont l'exigibilité est fixée au 1^{er} octobre 2018. Le contribuable ne paye cet appel de fonds qu'en janvier 2019.

Cet appel de fonds ne sera pas déductible pour la détermination du revenu net foncier imposable au titre de l'année 2019, nonobstant son paiement sur cette même année, mais sera uniquement déductible pour la détermination du revenu net foncier imposable de l'année 2018.

3. Impôts (CGI, art. 31, I-1°-c)

90

Conformément aux dispositions du 1 de l'article 1663 du CGI, les impôts directs, produits et taxes assimilés sont exigibles trente jours après la date de mise en recouvrement du rôle. En pratique, les impôts concernés donnent lieu à la délivrance d'avis d'imposition adressés aux contribuables inscrits sur les rôles d'imposition et précisant la date d'exigibilité de chaque imposition.

Par conséquent, c'est au regard de cette date d'exigibilité, qu'il convient de déterminer les impositions échues en 2018, dont la déduction ne peut être opérée, dans les conditions prévues au c du 1° du I de l'article 31 du CGI, qu'au titre de l'année 2018, quand bien même elles n'auraient pas été payées au cours de cette même année.

Ainsi, seule la date d'exigibilité est à prendre en compte et il n'est pas tenu compte de l'année au titre de laquelle l'imposition est établie.

4. Intérêts d'emprunt (CGI, art. 31, I-1°-d)

100

Les intérêts des emprunts contractés pour la conservation, l'acquisition, la construction, la réparation ou l'amélioration des immeubles donnés en location admis en déduction sont ceux figurant sur l'échéancier du prêt remis au contribuable.

Par conséquent, c'est au regard de leur date d'échéance, qu'il convient de déterminer les intérêts échus en 2018, dont la déduction ne peut être opérée qu'au titre de l'année 2018, quand bien même ils n'auraient pas été payés au cours de cette même année.

Sont donc concernés les intérêts d'emprunt ainsi que, le cas échéant, les frais d'emprunt échus en 2018 au titre des échéances mensuelles (hors remboursement du capital) mentionnés sur l'échéancier du prêt.

Exemple : Un contribuable a souscrit en 2014 un emprunt en vue de financer l'acquisition d'un bien locatif générant des revenus fonciers. L'échéancier du prêt prévoit des remboursements mensuels de 1 500 € dont 200 € au titre des intérêts d'emprunt, à échéance du 6 de chaque mois.

Les intérêts d'emprunt échus en 2018, soit 2 400 € (12 x 200 €), ne pourront être admis en déduction qu'au titre de l'année 2018, à l'exclusion de toute autre année, quand bien même ils auraient été payés au cours d'une autre année que l'année 2018.

5. Frais d'administration et de gestion (CGI, art. 31, I-1°-e)

110

La date d'échéance à retenir est celle fixée, selon la nature des frais, soit légalement, soit conventionnellement par les parties (rémunérations, honoraires et commissions versés à des tiers par exemple) et figurant sur le document contractuel remis au contribuable (facture d'acompte, facture définitive, mandat de gestion locative, convention d'honoraires, etc.).

A défaut de mention expresse d'une telle date d'exigibilité, la date de facturation des frais doit alors être prise en compte pour caractériser l'échéance de la dette.

Par conséquent, c'est au regard de leur date d'exigibilité qu'il convient de déterminer les frais d'administration et de gestion échus en 2018, dont la déduction ne peut être opérée qu'au titre de l'année 2018, quand bien même ils n'auraient pas été payés au cours de cette même année.

6. Frais de fonctionnement et de gestion supportés par un fonds de placement immobilier (CGI, art. 31, I-1^o-e bis)

120

Conformément aux dispositions de l'[article 14 A du CGI](#), les revenus distribués par un fonds de placement immobilier (FPI) au titre de la fraction du résultat mentionnée au 1^o de l'[article L. 214-51 du CoMoFi](#), qui correspondent à son activité de location d'immeubles nus, sont soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus fonciers.

Par principe, le revenu net foncier est déterminé par la société de gestion du fonds dans les conditions de droit commun.

Conformément aux dispositions du e bis du 1^o du I de l'[article 31 du CGI](#), les dépenses supportées par un FPI au titre des frais de fonctionnement et de gestion supportés par le FPI à proportion des actifs mentionnés au a du 1^o du II de l'[article L. 214-81 du CoMoFi](#) détenus directement ou indirectement par le FPI sont déductibles pour la détermination du revenu net foncier.

Pour déterminer le revenu net foncier du FPI au titre de l'année 2018, la société de gestion du fonds doit tenir compte des frais de fonctionnement et de gestion, visés au e bis du 1^o du I de l'[article 31 du CGI](#), échus en 2018, quand bien même ils n'auraient pas été payés au cours de cette même année.

Par conséquent, le document récapitulatif adressé aux porteurs de parts pour remplir leur déclaration d'impôt sur les revenus perçus en 2018 doit donc tenir compte de cette modalité dérogatoire de prise en compte des frais de fonctionnement et de gestion échus en 2018.

B. Modalités dérogatoires de déduction applicables aux charges dites « pilotables » en 2019

130

Le 2^o 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, prévoit des règles spécifiques de déduction des charges dites « pilotables », listées au [I-B-2 § 40](#), au titre de l'année 2019.

Ces dispositions consistent, sous réserve d'exceptions, à apprécier globalement le montant des charges listées au [I-B-2 § 40](#), pour la détermination du revenu net foncier imposable de l'année 2019, en retenant la moyenne des montants respectivement supportés au titre de ces mêmes dépenses au cours des années 2018 et 2019.

Remarque 1 : Ce mécanisme est sans incidence pour la détermination du revenu net foncier imposable de l'année 2018. La déduction des charges « pilotables » supportées en 2018 s'opère dans les conditions de droit commun pour la détermination du revenu net foncier imposable de 2018.

Ainsi, les dépenses de travaux mentionnées au [I-B-2 § 40](#) et payées au cours de l'année 2018, font l'objet d'une déduction intégrale pour la détermination du revenu net foncier imposable de l'année 2018. L'éventuel déficit foncier constaté en 2018 peut, en outre, s'imputer sur le

revenu global de l'année 2018 et sur les revenus de même nature des dix années suivantes dans les conditions de droit commun.

Remarque 2 : En application de l'article 60 de la loi de finances pour 2017 modifié par l'article 11 de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017, ces modalités dérogatoires s'appliquent à l'ensemble des contribuables titulaires de revenus fonciers, y compris les propriétaires bailleurs de monuments historiques et assimilés.

140

Par ailleurs, pour les biens locatifs en copropriété, les provisions pour charges de copropriété constituent, par principe, des charges dites « récurrentes ». Toutefois, elles peuvent intégrer des charges « pilotables », listées au I-B-2 § 40, au titre des dépenses visées 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, c'est-à-dire des dépenses pour travaux qui n'ont pas à figurer dans le budget prévisionnel.

Ces dépenses de travaux, supportées sous forme de provisions pour charges de copropriété, font l'objet de modalités spécifiques de déduction pour la détermination du revenu net foncier imposable. A ce titre et conformément aux dispositions du a quater du 1° du I de l'article 31 du CGI, les provisions pour charges de copropriété sont déductibles immédiatement l'année de leur versement au syndic et font l'objet l'année suivante, une fois la ventilation des charges définitivement arrêtée, d'une régularisation.

Afin d'assurer un traitement similaire aux travaux réalisés par les copropriétés par rapport aux travaux réalisés directement par les contribuables, les 2 et 3 du K du II de l'article 60 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 modifié prévoient un mécanisme de déduction des provisions pour charges de travaux dans les copropriétés, similaire à celui applicable pour les charges « pilotables » supportées directement par les contribuables, sous réserve des adaptations rendues nécessaires pour tenir compte du décalage temporel dans les modalités déclaratives de ces provisions pour charges de travaux en copropriété.

Remarque : En toute hypothèse, dès lors qu'elles constituent des charges dites « récurrentes », les provisions pour charges de copropriété échues en 2018 ne sont déductibles que pour la détermination du revenu net foncier imposable de l'année 2018. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au II-A-2 § 80.

1. Charges « pilotables » directement supportées par les contribuables

a. Principe

150

En application du 2° 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 :

- le montant des dépenses de travaux payées au cours de l'année 2018 est intégralement déductible dans les conditions de droit commun, pour la détermination du revenu net foncier imposable de l'année 2018 ;

- le montant des dépenses de travaux admis en déduction pour la détermination du revenu net foncier imposable de l'année 2019 est égal à la moyenne des charges de l'espèce respectivement supportées au cours des années 2018 et 2019 (règle dite de la moyenne).

Ces dispositions s'appliquent bien locatif par bien locatif.

Remarque : La prise en compte des dépenses de travaux supportées en 2018 sur un bien locatif pour la détermination du revenu net foncier imposable de l'année 2019 au titre de la règle de la moyenne est conditionnée à l'affectation de ce bien en 2019 à la location dans la catégorie des revenus fonciers. A défaut, en l'absence de revenu net foncier imposable au titre de 2019 pour ce bien, la règle de la moyenne ne trouve pas à s'appliquer en 2019.

Exemple 1 : Un propriétaire bailleur paye en 2018 des travaux de réfection de la toiture d'un immeuble locatif pour un montant total de 30 000 €. Aucune dépense de travaux n'est réalisée au cours de l'année 2019.

Pour la détermination du revenu net foncier imposable de l'année 2018, le contribuable peut déduire la totalité de la dépense, soit 30 000 € (application du droit commun).

Il est rappelé que le revenu net foncier imposable de l'année 2018 ainsi déterminé peut, si ses conditions d'application sont satisfaites, ouvrir droit au bénéfice du CIMR.

Pour la détermination du revenu net foncier imposable de l'année 2019, le contribuable peut déduire une charge de 15 000 €, correspondant à la moyenne des dépenses de travaux payées au cours des années 2018 et 2019 $[(30\ 000 + 0) / 2]$, et ce, quand bien même aucune dépense de travaux n'a été réalisée en 2019.

Exemple 2 : Un propriétaire bailleur paye en 2018 des travaux de réfection de la toiture d'un immeuble locatif pour un montant total de 30 000 € et en 2019 des travaux de ravalement sur ce même immeuble pour un montant de 15 000 €.

Pour la détermination du revenu net foncier imposable de l'année 2018, le contribuable peut déduire la totalité de la dépense, soit 30 000 € (application du droit commun).

Pour la détermination du revenu net foncier imposable de l'année 2019, le contribuable peut déduire une charge de 22 500 €, correspondant à la moyenne des dépenses de travaux payées au cours des années 2018 et 2019 $[(30\ 000 + 15\ 000) / 2]$.

Exemple 3 : Un propriétaire bailleur paye en 2019 des travaux de réfection de la toiture d'un immeuble locatif pour un montant total de 30 000 €. Aucune dépense de travaux n'est réalisée au cours de l'année 2018.

Pour la détermination du revenu net foncier imposable de l'année 2018, en l'absence de dépenses de travaux réalisées, aucune déduction de charges "piloteables" n'est pratiquée (application du droit commun).

Pour la détermination du revenu net foncier imposable de l'année 2019, le contribuable peut déduire une charge de 15 000 €, correspondant à la moyenne des dépenses de travaux payées au cours des années 2018 et 2019 $[(0 + 30\ 000) / 2]$.

b. Exceptions

160

Certaines dépenses de travaux qui, par nature, constituent des charges « pilotables » listées au [I-B-2 § 40](#), sont néanmoins déductibles dans les conditions de droit commun des charges foncières, sans application de la règle de la moyenne mentionnée au [II-B-1 § 150](#), du fait des circonstances dans lesquelles elles sont réalisées.

1° Travaux d'urgence

170

Pour tenir compte de la situation des contribuables contraints de réaliser des travaux au cours des années 2018 ou 2019, les dispositions dérogatoires visant à retenir, pour la détermination du revenu net foncier imposable de l'année 2019, la moyenne de ces mêmes dépenses respectivement supportées au cours des années 2018 et 2019, ne s'appliquent pas aux dépenses afférentes à des travaux d'urgence :

- rendus nécessaires par l'effet de la force majeure ;

- ou décidés d'office par le syndic de copropriété en application de l'[article 18 de la loi n° 65-557 du 10 juillet 1965 fixant le statut de la copropriété des immeubles bâtis](#).

Ainsi, pour le calcul du revenu net foncier imposable de l'année 2019, les dépenses de travaux d'urgence concernées effectuées en 2019 demeurent intégralement déductibles, dans les conditions de droit commun. Les dépenses de

travaux d'urgence effectuées en 2018 sont, quant à elles, intégralement déductibles pour le calcul du revenu net foncier imposable de l'année 2018 et ne sont pas prises en compte pour apprécier la moyenne des dépenses de travaux des années 2018 et 2019 pour le calcul du revenu net foncier imposable de l'année 2019.

180

Les travaux d'urgence rendus nécessaires par l'effet de la force majeure s'entendent des travaux que le contribuable a dû réaliser en 2018 ou en 2019 dans des circonstances exceptionnelles et indépendantes de sa volonté.

Sans qu'il puisse en être donné une liste exhaustive, constituent des travaux d'urgence rendus nécessaires par l'effet de la force majeure des travaux consécutifs à la réparation des dégâts occasionnés par une catastrophe naturelle (réparation d'une toiture par exemple), par des actes de vandalisme (réparation d'une porte ou d'une fenêtre à la suite d'un cambriolage par exemple). Constituent également des dépenses de l'espèce les dépenses afférentes au remplacement d'appareils dont les dysfonctionnements ne permettent plus la poursuite de la location dans les conditions prévues par le bail ou par la loi (panne d'une chaudière par exemple).

Il en est également ainsi des travaux que le contribuable a été contraint de réaliser à la suite d'une décision de justice ou d'une injonction administrative. Tel est, notamment, le cas des travaux réalisés à la suite :

- d'une décision de justice prise en application des dispositions de l'article 20-1 de la loi n° 89-462 du 6 juillet 1989 tendant à améliorer les rapports locatifs et portant modification de la loi n° 86-1290 du 23 décembre 1986 ;

- d'une injonction de l'autorité municipale en application de l'article L. 132-1 du code de la construction et de l'habitation (CCH) (travaux de ravalement) ;

- d'un arrêté de péril pris en application de l'article L. 511- 1 du CCH à l'article L. 511- 3 du CCH (travaux de réparation nécessaires pour mettre fin au péril).

En toute hypothèse, il convient, pour ce qui concerne le caractère d'urgence des travaux, de faire une appréciation circonstanciée de chaque situation au regard des éléments de fait pour déterminer si les dépenses réalisées constituent des travaux d'urgence. Si tel est le cas, les modalités dérogatoires de déductibilité des dépenses de travaux, exposées au II-B-1-a § 150, ne s'appliquent pas.

Exemple : Un propriétaire bailleur paye en 2018 des travaux d'isolation thermique sur un immeuble locatif pour un montant de 6 000 €. En 2019, sur ce même immeuble, la toiture fait l'objet d'une réfection complète à la suite d'une tempête, pour un montant de 30 000 €. Par ailleurs, 4 000 € de dépenses correspondant à d'autres travaux, ne présentant pas un caractère d'urgence, sont réalisées au cours de l'année 2019.

Pour la détermination du revenu net foncier imposable de l'année 2018, le contribuable peut déduire la totalité de la dépense, soit 6 000 € (application du droit commun).

Pour la détermination du revenu net foncier imposable de l'année 2019, le contribuable peut déduire :

- un montant correspondant à la moyenne des dépenses de travaux, ne présentant pas un caractère d'urgence, payées au cours des années 2018 et 2019, soit 5 000 € $[(6\ 000 + 4\ 000) / 2]$;

- la totalité des dépenses de travaux d'urgence de l'année 2019, soit 30 000 €.

Il peut donc, au total, déduire un montant de charge de 35 000 € pour la détermination de son revenu net foncier imposable de l'année 2019.

190

En plus des travaux d'urgence réalisés directement par le contribuable, le syndic de la copropriété peut, en cas d'urgence, faire procéder de sa propre initiative à l'exécution de tous travaux nécessaires à la sauvegarde de l'immeuble qu'il administre, et ce, en application de [l'article 18 de la loi n° 65-557 du 10 juillet 1965 fixant le statut de la copropriété des immeubles bâtis](#).

De tels travaux réalisés par le syndic en 2018 ou en 2019, sur le fondement de l'article 18 de la loi n° 65-557 du 10 juillet 1965 fixant le statut de la copropriété des immeubles bâtis constituent, par nature, des travaux d'urgence auxquels les modalités dérogatoires de déduction des dépenses de travaux, exposées au [II-B-1-a § 150](#), ne s'appliquent pas.

2° Travaux effectués sur un immeuble acquis en 2019

200

Les dispositions dérogatoires visant à retenir, pour la détermination du revenu net foncier imposable de l'année 2019, la moyenne des dépenses de travaux respectivement supportées au cours des années 2018 et 2019 ne s'appliquent pas aux dépenses de l'espèce réalisées sur un bien locatif acquis en 2019.

Les dépenses de travaux payées en 2019 sur un tel bien demeurent donc intégralement déductibles dans les conditions de droit commun.

Exemple : Un propriétaire bailleur paye en 2018 des travaux d'isolation thermique sur un premier immeuble locatif pour un montant de 6 000 €. Sur ce même immeuble, 4 000 € de dépenses correspondant à des travaux ne présentant pas un caractère d'urgence sont par ailleurs réalisées au cours de l'année 2019.

Ce contribuable acquiert un second immeuble en mars 2019, qu'il met en location dès le mois de juin 2019, après avoir réalisé et payé 4 000 € de divers travaux.

Pour la détermination du revenu net foncier imposable de l'année 2018, le contribuable peut déduire la totalité de la dépense, soit 6 000 € (application du droit commun) au titre du premier immeuble locatif.

Pour la détermination du revenu net foncier imposable de l'année 2019, le contribuable peut déduire :

- au titre du premier immeuble locatif : une charge de 5 000 €, correspondant à la moyenne des dépenses de travaux payées au cours des années 2018 et 2019 $[(6\ 000 + 4\ 000) / 2]$;

- au titre du second immeuble locatif : une charge de 4 000 €, correspondant à la totalité des dépenses de travaux payées sur ce bien acquis en 2019.

3° Travaux effectués sur un immeuble classé ou inscrit en 2019 au titre des monuments historiques ou ayant reçu en 2019 le label délivré par la Fondation du patrimoine

210

Les dispositions dérogatoires visant à retenir, pour la détermination du revenu net foncier imposable de l'année 2019, la moyenne des dépenses de travaux respectivement supportées au cours des années 2018 et 2019 ne s'appliquent pas aux dépenses de l'espèce réalisées sur un immeuble classé ou inscrit en 2019 au titre des monuments historiques ou ayant reçu en 2019 le label délivré par la Fondation du patrimoine en application de [l'article L. 143-2 du code du patrimoine](#) si ce label a été accordé après avis favorable du service départemental de l'architecture et du patrimoine.

Dès lors que le classement, l'inscription ou la labellisation intervient en 2019, les dépenses de travaux payées en 2019 sur un tel immeuble demeurent donc déductibles dans les conditions de droit commun.

Pour plus de précisions sur les immeubles classés ou inscrits au titre des monuments historiques ou labellisés par la Fondation du patrimoine, il convient de se reporter au [BOI-RFPI-SPEC-30-10](#).

2. Charges « pilotables » supportées par l'intermédiaire des provisions pour charges de copropriété

220

En application du a quater du 1° du I de l'[article 31 du CGI](#), les provisions pour charges de copropriété payées par les copropriétaires-bailleurs doivent être déduites pour leur montant total sur la déclaration déposée au titre des revenus de l'année de leur versement au syndic, sans qu'il y ait lieu d'examiner l'utilisation effective de ces sommes ou leur affectation à des dépenses déductibles ou non.

Après l'arrêté des comptes présenté à l'assemblée générale en année N+1, les copropriétaires-bailleurs doivent procéder à la ventilation définitive des charges de copropriété versées en année N. Ainsi, ils doivent procéder sur la déclaration de revenus fonciers au titre de l'année N+1 à la régularisation de la déduction qu'ils ont pratiquée au titre de l'année N en majorant leur revenu imposable de la fraction de la provision antérieurement déduite correspondant à des charges non déductibles, à des charges récupérables sur les locataires, ainsi qu'à l'éventuel solde positif.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [BOI-RFPI-BASE-20-70](#).

230

Les provisions pour charges de copropriété peuvent intégrer des dépenses de travaux qui sont, par nature, des charges « pilotables » listées au I-B-2 § 40, au titre des dépenses visées 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](#).

Des modalités dérogatoires de prise en compte des charges foncières, similaires à celles applicables aux travaux réalisés directement par les contribuables sont prévues pour les provisions pour charges de copropriété afférentes à des travaux, sous réserve des adaptations rendues nécessaires pour tenir compte du décalage temporel dans les modalités déclaratives de ces provisions.

a. Déduction, pour la détermination du revenu net foncier imposable de l'année 2019, de 50 % du montant des travaux déductibles compris dans les provisions pour charges de copropriété payées en 2018

240

Les provisions mentionnées au a quater du 1° du I de l'[article 31 du CGI](#) supportées par le propriétaire en 2018 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 dépenses de travaux déductibles ouvrent droit, à hauteur de 50 % de leur montant, à une déduction pour la détermination du revenu net foncier imposable de l'année 2019.

b. Réintégration, pour la détermination du revenu net foncier imposable de l'année 2020, de 50 % du montant des travaux déductibles compris dans les provisions pour charges de copropriété payées en 2019

250

Corrélativement, pour la détermination du revenu net foncier imposable de l'année 2020, les provisions mentionnées au a quater du 1° du I de l'[article 31 du CGI](#) sont diminuées à hauteur de 50 % du montant des provisions mentionnées au même a quater du 1° du I de l'[article 31 du CGI](#) supportées par le propriétaire en 2019 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 dépenses de travaux déductibles.

Exemple : Soit un copropriétaire bailleur supportant des provisions pour charges de copropriété au titre des dépenses de travaux visées 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 d'un montant de 4 000 € en 2018, 3 000 € en 2019, 3 500 € en 2020 et exigées par le syndic pour chacun de ces montants au titre de chacune de ces trois années. Pour des raisons de simplicité, il est considéré que les travaux réalisés par la copropriété présentent tous un caractère déductible.

Pour la détermination du revenu net foncier imposable de l'année 2018, le contribuable peut opérer une déduction de 4 000 € correspondant aux provisions pour charges de copropriété supportées en 2018 au titre du I de l'article 14-2 de la loi n° 65-557 (application du droit de déduction des provisions pour charges de copropriété exigibles au titre de l'année 2018).

Pour la détermination du revenu net foncier imposable de l'année 2019, le contribuable peut opérer une déduction de 5 000 € :

- 3 000 € correspondant aux provisions pour charges de copropriété supportées en 2019 au titre du I de l'article 14-2 de la loi n° 65-557 (application du droit commun de déduction des provisions pour charges de copropriété) ;

- 2 000 € correspondant à 50 % des dépenses relatives à des travaux déductibles supportées en 2018 au titre du même I de l'article 14-2 de la loi n° 65-557.

Pour la détermination du revenu net foncier imposable de l'année 2020, le contribuable peut opérer une déduction de 2 000 € :

- 3 500 € correspondant aux provisions pour charges de copropriété supportées en 2020 au titre du I de l'article 14-2 de la loi n° 65-557 (application du droit commun de déduction des provisions pour charges de copropriété) ;

- diminués de 1 500 € correspondant à 50 % des dépenses relatives à des travaux déductibles supportées en 2019 au titre du même I de l'article 14-2 de la loi n° 65-557.

260

Toutefois, il est admis, pour les immeubles acquis en 2019, que cette réintégration ne soit pas effectuée pour la détermination du revenu net foncier imposable de l'année 2020.

En effet, dans l'hypothèse d'un immeuble acquis en 2019 et en l'absence, de facto, de charges de copropriété payées en 2018, la déduction mentionnée au **II-B-2-a § 240** n'a pas été pratiquée pour la détermination du revenu net foncier imposable de l'année 2019.