

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RFPI-BASE-20-10-06/07/2016

Date de publication : 06/07/2016

RFPI - Revenus fonciers - Charges déductibles - Frais d'administration et gestion

Positionnement du document dans le plan :

RFPI - Revenus fonciers et profits du patrimoine immobilier

Revenus fonciers - Détermination du résultat foncier - Base imposable à l'impôt sur le revenu

Titre 2 : Charges déductibles

Chapitre 1 : Frais d'administration et de gestion

Sommaire :

- I. Définition des frais d'administration et de gestion
 - A. Frais de rémunération des gardes et concierges
 - 1. Rémunérations concernées
 - 2. Rémunérations exclues
 - 3. Forme des rémunérations
 - B. Frais de rémunérations, honoraires et commissions versés à un tiers
 - 1. Rémunérations, honoraires et commissions concernés
 - 2. Rémunérations, honoraires et commissions exclus
 - 3. Forme des rémunérations
 - C. Frais de procédure
 - 1. Procédures concernées
 - 2. Frais concernés
 - D. Autres frais de gestion
- II. Caractère déductible des frais d'administration et de gestion
 - A. Principes
 - 1. Déduction pour le montant réel
 - 2. Déduction pour un montant forfaitaire
 - B. Exceptions
 - 1. Dépenses ayant fait l'objet d'une provision pour charges de copropriété
 - 2. Dépenses locatives
 - 3. Dépenses mises par convention à la charge du locataire
 - 4. Dépenses spécifiques aux monuments historiques et assimilés
- III. Modalités de déduction
 - A. Conditions générales de déduction
 - B. Justification
- IV. Frais de fonctionnement et de gestion supportés par un fonds de placement immobilier (FPI)

1

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.

10

Le e du 1° du I de l'[article 31 du CGI](#) distingue quatre types de frais d'administration et de gestion (cf. [I § 20 et suiv.](#)). Les conditions de déduction varient selon la nature des frais (cf. [II § 220 et suiv.](#)). Pour être admises en déduction, les dépenses doivent répondre aux conditions générales de déduction des charges (cf. [III § 290 à 300](#)).

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 (FPI) (cf. [IV § 310 à 380](#)).

I. Définition des frais d'administration et de gestion

20

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 (cf. [I-A § 30 et suiv.](#)), les frais de rémunération, honoraire et commission versés à un tiers pour la gestion des immeubles (cf. [I-B § 60 et suiv.](#)), les frais de procédure (cf. [I-C § 90 et suiv.](#)) et les autres frais de gestion (cf. [I-D § 210](#)).

A. Frais de rémunération des gardes et concierges

1. Rémunérations concernées

30

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.

2. Rémunérations exclues

40

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.

3. Forme des rémunérations

50

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 rémunérations, honoraires et commissions versés à un tiers

1. Rémunérations, honoraires et commissions concernés

60

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, etc.). En revanche, ne peuvent être considérées 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. Dès lors, si les cotisations et honoraires versés par le bailleur à l'organisme tiers,

qui fournit des prestations personnalisées et individualisées au titre de la gestion du bien immobilier, sont déductibles des revenus fonciers, tel n'est pas le cas de l'abonnement à une revue souscrit auprès de ce même organisme, quand bien même la cotisation qui lui est versée ouvrirait par ailleurs droit à déduction (RM Gaudin n° 01937, JO Sénat du 25 juin 2009, p. 1593).

2. Rémunérations, honoraires et commissions exclus

70

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.

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

3. Forme des rémunérations

80

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 procédure

1. Procédures concernées

90

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, etc.).

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

2. Frais concernés

100

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 [BOI-RFPI-BASE-20-50]).

(110 à 200)

D. Autres frais de gestion

210

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 aux I-A § 30 et suivants, I-B § 60 et suivants et I-C-§ 90 et suivants. 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 I-B-1 § 60.

II. Caractère déductible des frais d'administration et de gestion

220

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

1. Déduction pour le montant réel

230

Les frais de rémunération des gardes et concierges (cf. I-A § 30 et suiv.), les frais de rémunération, honoraire et commission versés à des tiers (cf. I-B § 60 et suiv.) et les frais de procédure (voir I-C-§ 90 et suiv.) sont déductibles pour leur montant réel, lorsque ces dépenses sont effectivement supportées par le propriétaire.

2. Déduction pour un montant forfaitaire

240

Les autres frais de gestion (cf. I-D § 210) 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 au **II-B § 250 et 260**.

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

1. Dépenses ayant fait l'objet d'une provision pour charges de copropriété

250

Le a quater du 1° du I de l'[article 31 du CGI](#) autorise la déduction des provisions pour charges de copropriété, acquittées durant l'année d'imposition, sous réserve d'une régularisation l'année suivante ([BOI-RFPI-BASE-20-70](#)).

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.

2. Dépenses locatives

260

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 sépare 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](#)).

Pour plus de précisions sur les dépenses récupérables non récupérées, il convient de se reporter au [BOI-RFPI-BASE-20-40](#).

3. Dépenses mises par convention à la charge du locataire

270

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.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [II § 40 et suivants du BOI-RFPI-BASE-10-20](#).

4. Dépenses spécifiques aux monuments historiques et assimilés

280

Les propriétaires de monuments historiques et assimilés sont autorisés, lorsque ces monuments sont ouverts à la visite (pour plus de précisions sur cette notion, il convient de se reporter à [l'article 41 I de l'annexe III au CGI](#), [l'article 17 ter de l'annexe IV au CGI](#), [l'article 17 quater de l'annexe IV au CGI](#), [l'article 17 quinquies de l'annexe IV au CGI](#) et au [BOI-RFPI-SPEC-30](#)) et procurent des revenus imposables, à comprendre dans les charges déductibles pour leur montant réel, en sus de la déduction forfaitaire de 20 € par local, les dépenses suivantes :

- les frais de promotion et de publicité. Ces frais s'entendent notamment des frais d'édition de dépliant 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.

III. Modalités de déduction

A. Conditions générales de déduction

290

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, il convient de se reporter au [II-B-2 § 120 et suivants du BOI-RFPI-DECLA-20](#).

Remarque : 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](#)).

B. Justification

300

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, il convient de se reporter au [II-B-2-e § 230 du BOI-RFPI-DECLA-20](#).

IV. Frais de fonctionnement et de gestion supportés par un fonds de placement immobilier (FPI)

310

Les OPCV, régis par les [articles L. 214-33 et suivants du code monétaire et financier \(CoMoFi\)](#) et créés par l'[ordonnance n° 2005-1278 du 13 octobre 2005](#), ont pour objet principal l'acquisition ou la construction d'immeubles en vue de leur location ou la détention de participations dans des sociétés à prépondérance immobilière.

Ils peuvent prendre la forme de :

- sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable (Sppicav) : les produits distribués par les Sppicav relèvent par nature des revenus de capitaux mobiliers (pour plus de précisions, il convient de se reporter au [BOI-RPPM](#)) ;
- fonds de placement immobilier (FPI) : copropriétés, non dotées de la personnalité morale.

320

Conformément aux dispositions de l'[article 239 nonies du CGI](#) et de l'[article L. 214-71 du CoMoFi](#), le fonds de placement immobilier est une copropriété composée d'actifs immobiliers, d'instruments financiers et autres actifs tels que définis à l'[article L. 214-36 du CoMoFi](#), dont les parts sont, dans les conditions fixées par le règlement général de l'Autorité des marchés financiers, émises et rachetées à la demande des porteurs à la valeur liquidative majorée ou diminuée, selon le cas, des frais et commissions.

L'article 239 nonies du CGI précise que les revenus et profits imposables mentionnés au I de l'[article L. 214-81 du CoMoFi](#) sont déterminés par la société de gestion du FPI pour la fraction correspondant aux droits de chaque porteur de parts passible de l'impôt sur le revenu qui n'a pas inscrit ses parts à son actif professionnel.

330

Conformément aux dispositions de l'[article 14 A du CGI](#), les revenus distribués par un fonds de placement immobilier au titre de la fraction du résultat mentionnée au 1° 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.

Remarque : Il est rappelé qu'aux termes des dispositions de l'[article 35 A du CGI](#), sont imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux les produits perçus par les porteurs de parts d'un fond de placement immobilier (FPI) mentionné à l'article 239 nonies du CGI qui correspondent à la part de bénéfice réalisé par le FPI au titre d'une activité de location meublée ([BOI-BIC-BASE-10-30](#)).

340

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° du I de l'[article 31 du CGI](#), les dépenses supportés 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° 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.

En revanche, les frais de gestion variables perçus par la société de gestion mentionnée à l'article L. 214-61 du CoMoFi en fonction des performances réalisées ne sont pas déductibles pour la détermination du revenu net foncier.

350

De même, les frais de gestion, de souscription et de transaction supportés directement par les porteurs de parts d'un FPI au titre des opérations d'acquisition, de conservation ou de cession des parts, ne sont pas déductibles.

360

Conformément aux dispositions du 3 du II de l'[article 239 nonies du CGI](#), certains dispositifs ne sont pas applicables lorsque les immeubles, droits immobiliers ou parts sont détenus directement ou indirectement par des fonds de placement immobilier. Il s'agit des régimes spéciaux suivants :

- le régime de déduction des charges et d'imputation des déficits, dit Ancien Malraux ([BOI-RFPI-SPEC-40 et suiv.](#)) ;
- le régime des monuments historiques et assimilés ([BOI-RFPI-SPEC-30 et suiv.](#)) ;
- la déduction au titre de l'amortissement Robien ([BOI-RFPI-SPEC-20-20](#)) ;
- la réduction d'impôt pour investissement outre-mer ([CGI, art. 199 undecies A](#)) ;
- la réduction d'impôt pour investissement immobilier locatif réalisé dans le secteur du tourisme ([CGI, art. 199 decies E](#), [CGI, art. 199 decies EA](#), [CGI, art. 199 decies F](#) et [CGI, art. 199 decies G](#)) ;
- la réduction d'impôt au titre d'investissements ou de travaux forestiers ([CGI, art. 199 decies H](#)) ;
- la réduction d'impôt au titre des dépenses de restauration immobilière dans les secteurs sauvegardés, les quartiers anciens dégradés et les zones protégées ([CGI, art. 199 tervicies](#)) ;
- la réduction d'impôt en faveur de l'investissement locatif, dispositif « Scellier » ([CGI, art. 199 septvicies](#)).

370

Cela étant, conformément aux dispositions du 3 du II de l'[article 239 nonies du CGI](#), les dispositifs cités au **IV § 360** sont applicables lorsque les immeubles, droits immobiliers ou parts sont détenus directement ou indirectement par des fonds de placement immobilier issus de la transformation des sociétés civiles de placement immobilier (SCPI) mentionnées à l'[article 239 septies du CGI](#) et pour lesquelles l'application de ces dispositions a été demandée avant la date limite de dépôt des déclarations des revenus de l'année 2006.

380

Le revenu net foncier est imposable chez le porteur de parts, à hauteur de la distribution effectuée en proportion de ses droits, au barème progressif de l'impôt sur le revenu (auquel s'ajoute les prélèvements sociaux).