

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RFPI-BASE-10-10-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 14/02/2014

RFPI - Revenus fonciers - Revenus bruts imposables - Loyers ou fermages

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 1 : Revenus bruts imposables

Chapitre 1 : Loyers ou fermages

Sommaire :

- I. Loyers ou fermages en principal
 - A. Recettes perçues en contrepartie de la mise à disposition du bien
 - B. Loyers ou fermages encaissés au cours de l'année d'imposition
 - C. Bailleurs d'immeubles assujettis à la TVA
- II. Compléments divers de loyers ou fermages
 - A. Pas-de-porte et droits d'entrée
 - B. Constructions et aménagements effectués par le locataire
 - C. Frais de remembrement (dits « de nouvelle distribution parcellaire »)
 - D. Autres sommes versées en sus du loyer
 - E. Dépôts de garantie
 - F. Recettes accessoires
- III. Baux comportant des prix atténués et baux anormaux
 - A. Baux réguliers mais consentis pour un prix atténué
 - B. Baux fictifs ou anormaux

1

Les recettes brutes comprennent notamment les loyers ou fermages en principal et tous les compléments s'y rapportant.

I. Loyers ou fermages en principal

A. Recettes perçues en contrepartie de la mise à disposition du bien

10

Loyers

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. Ces dernières s'entendent notamment des prestations de services de toute nature fournies par le locataire (ménage, gardiennage...) ou des dépenses incombant de droit au propriétaire et mises à la charge du locataire.

Les modalités de versement, d'encaissement ou de mise à disposition sont sans incidence sur le caractère imposable des loyers.

20

Fermages

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

Lorsque le prix du fermage est stipulé payable, en tout ou partie, en nature, le revenu correspondant est égal à la valeur réelle des produits livrés au bailleur. Cela étant, depuis l'intervention de la [loi n° 95-2 du 2 janvier 1995 relative au prix du fermage](#), celui-ci est, pour les terres et les bâtiments d'exploitation, généralement fixé en monnaie.

Le loyer en principal comprend également la redevance prévue à l'[article L. 411-12 du code rural et de la pêche maritime](#) lorsque le bailleur a effectué, en accord avec le preneur, des investissements dépassant le cadre de ses obligations légales, ou lorsque des investissements sont imposés au bailleur par une personne morale de droit public, ou encore lorsque le bailleur a supporté définitivement l'indemnité due au preneur sortant en application des [articles L. 411-69 à L. 411-77 du code rural et de la pêche maritime](#).

30

Avantages en nature

Le prix du bail peut être partiellement ou totalement stipulé en nature. En tout état de cause, dès lors que l'avantage en nature dont dispose le bailleur lui est versé en contrepartie de la disposition de l'immeuble par le locataire, cet avantage fait partie, en principe, des recettes brutes imposables au titre des revenus fonciers.

Ainsi, le loyer évalué en blé ou en viande dans le cadre d'un bail à ferme, en paiement du loyer d'habitation du fermier et de sa famille, doit être compris dans les recettes brutes foncières du bailleur bénéficiaire.

40

Loyers perçus par compensation

Les loyers perçus par compensation constituent un revenu foncier imposable au même titre que ceux effectivement encaissés par le bailleur.

Ainsi, lorsque le locataire n'a pas payé le loyer stipulé au bail et que le bailleur ne lui a pas remboursé le montant de sa dette qui dépassait le montant du loyer à recevoir, le bailleur doit être regardé comme ayant perçu par compensation le montant du loyer prévu au contrat (CE, arrêt du 30 novembre 1973, n°86977).

Constitue également un revenu foncier perçu par voie de compensation, la

réduction du prix consentie au propriétaire qui renonce à utiliser sa villa à l'issue des travaux de construction et la met contractuellement à la disposition du promoteur pour servir pendant un certain délai de « villa témoin » (CE, arrêt du 23 juin 1982, n°23364).

50

Loyers ayant fait l'objet d'une saisie-arrêt

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

60

Loyers perçus par un mandataire

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

70

Abandons de loyers au profit du locataire

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

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

De la même manière, la circonstance qu'un dirigeant qui loue à la société des éléments mobiliers et immobiliers d'exploitation ait, postérieurement à la clôture de l'exercice, abandonné à la société les loyers que celle-ci avait inscrits en cours d'exercice au crédit de son compte courant, ne fait pas obstacle à ce que les loyers, à la date où ils ont été inscrits au crédit du compte courant, soient réputés disponibles pour l'intéressé. En abandonnant à la société les loyers qu'elle avait inscrits au crédit de son compte courant, le dirigeant bailleur a donc accompli un acte de disposition en faveur de la société. Par suite, les loyers en cause sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers (CE, arrêt du 26 juin 1992, n° 72164). En pareil cas, le loyer stipulé doit, par suite, être retenu pour la détermination du revenu brut foncier (CE, arrêt du 20 décembre 1943).

De même, le non-encaissement de loyers à leur date d'échéance par le bailleur procède d'un acte de disposition constitutif d'une libéralité au bénéfice du preneur lorsque le bailleur invoque des difficultés de trésorerie du preneur sans en justifier. Par suite, les sommes en cause doivent être comprises dans les recettes pour la détermination du revenu foncier (CAA Paris, arrêt du 10 février 1994, n°92PA01190 et CE CAPC, arrêt du 6 février 1995, n° 157674).

80

Abandons de loyers au profit d'un coindivisaire ou du nu-proprétaire

Le contribuable imposable à raison de sa part dans une indivision ne peut se soustraire à l'impôt en abandonnant cette part à un coindivisaire (CE, arrêt du 24 novembre 1976, n°94105).

En ce qui concerne l'abandon des loyers par l'usufruitier au profit du nu-proprétaire, le sort fiscal de cet abandon diffère selon qu'il s'accompagne d'une renonciation à usufruit constatée ou non par un acte.

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

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

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

90

Loyers perçus dans le cadre d'un contrat de location-vente

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

100

Loyers perçus dans le cadre d'un contrat de garantie de loyers

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

Tel est notamment le cas de l'indemnité d'assurances versée au propriétaire au titre de la garantie du risque de loyers impayés (voir [BOI-RFPI-CHAMP-10-20](#)).

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

110

Loyers arriérés, reports de paiement des fermages, ou loyers dont le paiement est différé

Les loyers arriérés ou les reports de paiement de fermages doivent être compris dans les recettes brutes de l'année au cours de laquelle ils sont perçus.

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

120

Loyers perçus d'avance

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

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

En ce qui concerne les sommes versées à titre de dépôt de garantie, voir [II-E-§ 380](#).

130

Loyers mis en dépôt

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

140

Loyers impayés

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

Ainsi, lorsque le propriétaire a simplement disposé contre son locataire d'une créance dont il n'a pu obtenir le paiement, les sommes correspondantes n'ont pas à être déclarées dans les revenus de l'année au cours de laquelle cette créance est née. (RM Chaumont, n°22015, JO Sén. du 14 mars 1972, p.252)

150

Redevances de concession du droit d'exploitation de carrières

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

160

Remboursements de loyers par le bailleur

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

C. Bailleurs d'immeubles assujettis à la TVA

170

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

180

Application de plein droit ou sur option

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

190

Détermination du revenu net foncier

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

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

200

Option en cours d'année

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

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

II. Compléments divers de loyers ou fermages

210

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

A. Pas-de-porte et droits d'entrée

220

Principe

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

230

Supplément de loyers

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

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

Une société civile immobilière propriétaire de locaux à usage commercial destinés à être donnés à bail à des tiers soutenait que les sommes perçues de ses nouveaux locataires, à titre de droit d'entrée, ne constituaient pas des suppléments de loyer mais représentaient la contrepartie de l'abandon d'un élément de son patrimoine et de la dépréciation subie par le local loué, dès lors que le locataire pouvait prétendre au renouvellement de son bail. Le Conseil d'État a estimé qu'au vu des circonstances d'espèce, le droit d'entrée présentait le caractère d'un supplément de loyer dans la mesure où, même si la location était de nature à créer au profit du preneur un élément d'actif nouveau représenté par le droit au renouvellement du bail, la société propriétaire n'établissait pas avoir subi de ce fait une dépréciation de la valeur desdits locaux (CE, arrêt du 24 février 1974, n°97347; CE arrêt du 10 octobre 1979, n° 15483; CE arrêt du 11 mai 1994, n°126303 et CAA Nancy, arrêt du 13 mars 1997, n°94NC01512).

240

Contrepartie de la dépréciation du capital

Le versement d'une indemnité destinée à dédommager le bailleur d'une dépréciation de son capital ne devrait pas être inclus dans les revenus fonciers de ce dernier, pour autant que cette dépréciation soit réelle et sous réserve des circonstances particulières susceptibles de motiver ce versement .

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

).

250

Indemnité versée au nu-propiétaire

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

260

Droit d'entrée versé par le preneur d'un bail rural

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

270

Remboursement au bailleur par le preneur entrant des sommes versées au preneur sortant à titre d'indemnité

L'article L. 411-69 du [code rural et de la pêche maritime](#) prévoit le versement d'une indemnité par le bailleur, au preneur sortant, qui a par son travail ou par ses investissements, apporté des améliorations au fonds loué.

Le bailleur peut demander au preneur entrant le remboursement des sommes ainsi versées ([code rural et de la pêche maritime](#), art. L. 411-76). Ces sommes n'entrent pas dans le champ d'application de l'impôt sur le revenu (sur le régime fiscal de l'indemnité versée au preneur sortant, voir [BOI-RFPI-BASE-20-20](#)).

B. Constructions et aménagements effectués par le locataire

280

Il convient de se reporter au [BOI-RFPI-BASE-10-30](#) .

290

C. Frais de remembrement (dits « de nouvelle distribution parcellaire »)

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

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

Si ces dépenses sont payées par le fermier à un tiers en l'acquit du propriétaire en exécution d'une clause

expresse du bail, elles sont considérées comme un supplément de loyer soumis à l'impôt sur le revenu au nom du bailleur, au fur et à mesure de leur paiement par le fermier.

D. Autres sommes versées en sus du loyer

300

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

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

310

Somme versée en contrepartie de la réquisition de l'immeuble

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

320

Compléments de loyers et fermages spécifiques des propriétés rurales

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

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

330

Sommes encaissées en contrepartie d'une promesse de bail

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

340

Sommes versées entre propriétaires indivis pour occupation du bien

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

350

Somme transactionnelle constituant la contrepartie d'une perte de recettes ou d'un accroissement des charges supportées par le bailleur

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

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

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

360

Diverses solutions jurisprudentielles.

Le juge administratif a considéré imposables :

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

- la somme versée au propriétaire par le locataire qui avait pris contractuellement l'engagement de remettre les lieux en état en fin de bail et qui, pour se libérer de cette obligation, a préféré remettre au bailleur une somme d'argent représentant le montant des travaux à exécuter (CE, arrêt du 18 avril 1966, req. n° 63452, RO, p. 138 ; dans le même sens, cf. [CAA Bordeaux du 28 juin 1995, n°94BX00457](#) et CE CAPC du 3 juillet 1996, n° 172193) ;

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

370

Remboursement des charges

Les remboursements au bailleur de charges qui incombent légalement au locataire ne sont pas imposables. Parallèlement, la déduction du montant des dépenses supportées par le propriétaire pour le compte des locataires n'est pas admise (voir [BOI-RFPI-BASE-20-40](#)).

E. Dépôts de garantie

380

Versement du dépôt de garantie

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

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

390

Sommes remboursées au départ du locataire

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

400

Sommes conservées au départ du locataire

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

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

Il est toutefois admis, à titre de mesure de simplification, que le bailleur s'abstienne de faire état des sommes correspondantes lorsque le chiffre à déclarer dans les recettes brutes est identique à celui porté en déduction. Cette condition implique notamment que les charges locatives dont le propriétaire obtient le remboursement par le biais d'une retenue effectuée sur le dépôt de garantie n'aient pas déjà été déduites au titre d'une année antérieure, soit en pratique avant l'imposition des revenus 2004 (voir [BOI-RFPI-BASE-20-40](#)).

F. Recettes accessoires

410

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

Pour plus de précisions sur les revenus accessoires imposables, voir II des [BOI-RFPI-CHAMP-10-10](#) et [BOI-RFPI-CHAMP-10-20](#).

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

III. Baux comportant des prix atténués et baux anormaux

420

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

A. Baux réguliers mais consentis pour un prix atténué

430

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

Doit être considéré comme anormalement bas le loyer qui est notoirement inférieur à la valeur locative des propriétés données en location, sans que le propriétaire puisse justifier d'aucune circonstance indépendante de sa volonté de nature à faire obstacle à la location des immeubles pour un prix normal (CE, arrêt du 26 mai 1996, n°98816 ; CE, arrêt du 23 novembre 1977, n°98227 et CE, arrêt du 13 février 1980, n°16937). Ces décisions ont le plus souvent été rendues dans des espèces où le bail était consenti à un membre de la famille du propriétaire.

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

- le prix de la location doit être nettement inférieur à la valeur locative normale de l'immeuble loué ;
- le propriétaire n'est pas en mesure d'établir que des circonstances indépendantes de sa volonté font obstacle à la location de l'immeuble à son prix normal.

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

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

B. Baux fictifs ou anormaux

440

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

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