RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IR-BASE-20-60-20-20170901
Date de publication : 01/09/2017

IR - Base d'imposition - Autres charges déductibles du revenu brut global - Charges de grosses réparations supportées par les nus-propriétaires d'immeubles reçus par donation ou succession

Positionnement du document dans le plan :

IR - Impôt sur le revenu
Base d'imposition
Titre 2 : Charges déductibles du revenu brut global
Chapitre 6 : Déductibilité des autres charges
Section 2 : Charges de grosses réparations supportées par les nus-propriétaires d'immeubles reçus par donation ou succession

Sommaire :

I. Conditions d'application du régime optionnel de déduction du revenu global
A. Démembrements concernés
1. Démembrement du droit de propriété résultant d'une succession
2. Démembrement du droit de propriété résultant de certaines donations
3. Exclusion des démembrements portant sur des titres
B. Dépenses concernées
1. Conditions générales
2. Dépenses relatives aux immeubles bâtis et non bâtis
3. Dépenses de grosses réparations
4. Exclusion des dépenses autres que celles de grosses réparations
C. Affectation de l'immeuble
II. Modalités d'application du régime optionnel de déduction du revenu global
A. Option du contribuable
B. Limite d'imputation annuelle
C. Report des dépenses non imputées sur les dix années suivantes
D. Charge ne pouvant pas donner lieu à la constatation d'un déficit global

1

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2009 et conformément aux dispositions du 2° quater du II de l'article 156 du code général des impôts (CGI), les dépenses effectivement supportées par les nus-propriétaires au titre de travaux payés en application de l'article 605 du code civil, c'est-à-dire à raison de grosses réparations, pouvaient constituer, sur option irrévocable du contribuable et sous certaines conditions, une charge déductible du revenu global, lorsque le démembrement de propriété résultait

de succession ou de donation entre vifs, effectuée sans charge ni condition et consentie entre parents jusqu'au quatrième degré inclusivement.

> Toutefois, le 4° du I et le B du II de l'article 32 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 abrogent ce régime optionnel de déduction du revenu global des dépenses de grosses réparations des nus-propriétaires, et ce, pour les dépenses supportées à compter du 1er janvier 2017, à l'exception de celles supportées en 2017 et pour lesquelles le contribuable justifie de l'acceptation d'un devis et du versement d'un acompte au plus tard le 31 décembre 2016.

Par conséquent, les dispositions du 2° quater du II de l'article 156 du CGI cessent de s'appliquer et aucune déduction du revenu global ne peut plus être opérée à ce titre, pour les dépenses de grosses réparations supportées par les nus-propriétaires à compter du :

- 1er janvier 2017, pour les contribuables qui ne peuvent pas justifier que les dépenses de l'espèce supportées en 2017 ont été engagées par l'acceptation d'un devis et le versement d'un acompte au plus tard le 31 décembre 2016 ;

- 1er janvier 2018, pour l'ensemble des contribuables.

Pour les dépenses supportées, selon le cas, avant le 1er janvier 2017 ou avant le 1er janvier 2018, la fraction des dépenses de grosses réparations qui n'a pu s'imputer sur le revenu global de l'année au titre de laquelle les dépenses ont été supportées continue d'être reportable sur les dix années suivantes. Pour plus de précisions sur le report sur les dix années suivantes des dépenses non imputées, il convient de se reporter au II-C § 140.

5

Toutefois, les nus-propriétaires, qui supportent des dépenses destinées à assurer la conservation d'un immeuble dont les revenus sont imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus fonciers entre les mains de l'usufruitier, restent autorisés à déduire ces dépenses du revenu de leurs autres biens productifs de revenus fonciers ou, s'ils n'en possèdent pas, à constater un déficit foncier uniquement imputable dans les conditions de droit commun.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au I-A-1-b § 60 à 80 du BOI-RFPI-BASE-30-20.

I. Conditions d'application du régime optionnel de déduction du revenu global

A. Démembrements concernés

10

Le bénéfice du régime dérogatoire est réservé aux dépenses de grosses réparations supportées par les nus-propriétaires d'immeubles bâtis lorsque le démembrement résulte soit d'une succession, soit de certaines donations.

Cela suppose une simultanéité du démembrement et de l'un ou l'autre de ces événements. Ainsi, ne bénéficie pas de ces dispositions une personne qui hériterait par exemple de la nue-propriété d'un immeuble dont la propriété aurait été démembrée auparavant, sauf si ce démembrement résultait déjà lui-même d'une succession ou d'une donation.

1. Démembrement du droit de propriété résultant d'une succession

20

Tel est le cas lorsque le démembrement du droit de propriété du bien loué (immeubles) provient d'une mutation à titre gratuit par suite de décès.

2. Démembrement du droit de propriété résultant de certaines donations

30

Seuls les démembrements résultant d'une donation entre vifs effectuée sans charge ni condition et consentie entre parents jusqu'au 4ème degré inclusivement permettent au nu-propriétaire de bénéficier du régime dérogatoire prévu au 2° quater du II de l'article 156 du CGI.

Ainsi, sont exclues les donations à des non-parents (concubins, personnes morales, etc.) ou entre parents au-delà du 4ème degré. Toutefois, sont admises les donations entre époux ou entre personnes liées par un pacte civil de solidarité (PACS) et les donations-partages dès lors qu'elles remplissent les conditions prévues par la loi.

3. Exclusion des démembrements portant sur des titres

40

Sont exclus tous les démembrements portant sur des titres de sociétés, y compris lorsque les revenus correspondants sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers (SCI, SCPI, sociétés de l' article 1655 ter du CGI, etc.).

B. Dépenses concernées

1. Conditions générales

50

Conformément aux dispositions du II de l'article 156 du CGI, les charges pouvant être déduites du revenu global sont limitativement énumérées et doivent remplir cumulativement les conditions suivantes :

- ne pas avoir été prises en compte pour la détermination du revenu net des différentes catégories de revenus ;

- être payées au cours de l'année de l'imposition ;

- être justifiées.

2. Dépenses relatives aux immeubles bâtis et non bâtis

60

L'application de ce dispositif dérogatoire est en principe réservée aux charges relatives aux immeubles bâtis. Cependant, il est admis qu'il soit étendu aux charges relatives aux immeubles non bâtis.

3. Dépenses de grosses réparations

70

Conformément aux dispositions de l'article 605 du code civil, l'usufruitier n'est tenu qu'aux réparations d'entretien. Les grosses réparations demeurent à la charge du propriétaire, à moins qu'elles n'aient été occasionnées par le défaut de réparations d'entretien, depuis l'ouverture de l'usufruit. Dans ce dernier cas, l'usufruitier en est aussi tenu.

Conformément aux dispositions de l'article 606 du code civil, les grosses réparations des immeubles bâtis sont celles des gros murs et des voûtes, le rétablissement des poutres et des couvertures entières, des digues et des murs de soutènement et de clôture. Toutes les autres réparations sont considérées comme des dépenses d'entretien.

4. Exclusion des dépenses autres que celles de grosses réparations

80

Seules les dépenses payées par le nu-propriétaire au titre de grosses réparations conformément aux dispositions de l'article 605 du code civil peuvent être prises en compte pour l'application du régime dérogatoire. En conséquence, les autres dépenses, notamment les intérêts d'emprunts (y compris ceux qui sont le cas échéant contractés pour financer les dépenses de grosses réparations) n'ouvrent pas droit à ce régime.

Les charges supportées par les nus-propriétaires en application d'une stipulation particulière de la donation (paiement des dettes présentes du donateur, exécution d'une prestation envers un tiers) ou lorsque cette donation est assortie de conditions suspensives ou résolutoires, sont également exclues du régime dérogatoire.

Lorsque l'option est exercée, les autres charges foncières supportées par le nu-propriétaire, y compris les intérêts d'emprunts, peuvent être prises en compte par celui-ci pour la détermination de ses propres revenus fonciers dans les conditions de droit commun, sous réserve que le bien soit donné en location nue à titre onéreux, dans des conditions normales, par l'usufruitier, et que les revenus tirés par celui-ci de la location soient imposés à l'impôt sur le revenu entre ses mains dans la catégorie des revenus fonciers. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au I-A-1-b § 60 à 80 du BOI-RFPI-BASE-30-20.

C. Affectation de l'immeuble

90

La déduction d'une charge du revenu global, sans référence à la notion de déficit foncier, conduit à ne pas exiger de condition d'affectation de l'immeuble à la location.

Il en résulte que la déduction du revenu global des dépenses de grosses réparations supportées par les nus-propriétaires en application de l'article 605 du code civil pour des immeubles occupés par eux-mêmes ou par l'usufruitier est possible. Il en est de même lorsque l'immeuble est donné en jouissance gratuitement à un tiers.

100

Lorsque l'immeuble est donné en location par l'usufruitier, et sous réserve que cette location soit effectuée à titre onéreux et dans des conditions normales et que le revenu correspondant soit imposé à l'impôt sur le revenu au nom de l'intéressé dans la catégorie des revenus fonciers, le nu-propriétaire peut choisir, alternativement, de déduire les dépenses qu'il supporte pour la détermination de ses propres revenus fonciers. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au I-A-1-b § 60 à 80 du BOI-RFPI-BASE-30-20.

II. Modalités d'application du régime optionnel de déduction du revenu global

A. Option du contribuable

110

La déduction du revenu global des dépenses supportées par les nus-propriétaires au titre de l'article 605 du code civil s'effectue sur option.

Cette option, irrévocable, est exercée par immeuble. Elle résulte de la seule mention des dépenses concernées sur la déclaration d'ensemble des revenus dans la rubrique concernée des charges déductibles du revenu global.

L'option du nu-propriétaire entraîne la renonciation par celui-ci à la prise en compte de ces dépenses pour la détermination de ses revenus fonciers.

B. Limite d'imputation annuelle

120

La déduction de ces charges du revenu global est limitée à 25 000 € par an.

Cette limite annuelle s'apprécie au titre de l'année civile.

130

Exemple :

Soit le nu-propriétaire d'un immeuble qui réalise en N des dépenses de grosses réparations portant sur cet immeuble, dont le démembrement de propriété résulte d'une donation entre vifs effectuée sans charge ni condition et consentie entre des parents et leur fils.

L'immeuble n'est pas donné en location par l'usufruitier.

Détail des revenus et charges

Revenus fonciers de l'année N tirés d'autres immeubles	30 000 €
Dépenses de grosses réparations (C. civ., art. 605) supportées en N par le nu-propriétaire	-50 000 €
Intérêts d'emprunt destinés à financer les dépenses de grosses réparations	-2 600 €

Le contribuable opte pour l'imputation des dépenses de grosses réparations qu'il a supportées sur le revenu global.

Dans ce cas, aucun déficit foncier n'est constaté.

Le contribuable pourra déduire de son revenu global de l'année N le montant des dépenses de grosses réparations supportées au cours de la même année dans la limite de 25 000 €, sous réserve que son revenu global de l'année N soit au moins égal à cette somme.

L'excédent, soit 25 000 €, sera déductible dans les mêmes conditions du revenu global des dix années suivantes, soit dans la limite annuelle de 25 000 € (cf. **II-C § 140**) . Au cas d'espèce, il sera donc admis en totalité en déduction du revenu global de l'année N+1 si celui-ci est au moins égal à cette somme.

Dès lors que l'immeuble n'est par ailleurs pas donné en location par l'usufruitier, les dépenses supportées par le nu-propriétaire, autres que celles de grosses réparations, et notamment les intérêts de l'emprunt destinés à les financer, ne peuvent donner lieu à aucune imputation.

C. Report des dépenses non imputées sur les dix années suivantes

140

Lorsque les dépenses de grosses réparations supportées par le nu-propriétaire en application des dispositions de l'article 605 du code civil excèdent, au titre d'une année d'imposition donnée, le montant du plafond d'imputation, soit 25 000 €, le nu-propriétaire peut imputer la fraction excédentaire, dans les mêmes conditions, au titre des dix années suivantes.

Le montant annuel admis en déduction au cours des années suivantes est soumis à la même limite ; il ne peut donc pas dépasser 25 000 € par an.

En d'autres termes, un contribuable qui supporte 100 000 € de dépenses au titre d'une année pourra les déduire sur quatre ans (l'année de la dépense et les trois années suivantes), à raison de 25 000 € par an.

D. Charge ne pouvant pas donner lieu à la constatation d'un déficit global

150

Les charges déductibles du revenu global en application du II de l'article 156 du CGI ne peuvent pas créer de déficit global. Elles ne sont donc admises en déduction que dans la limite du montant du revenu global de l'année de leur imputation.

Aux termes de la dernière phrase du 2° quater du II de l'article 156 du CGI, la fraction des dépenses de grosses réparations qui est reportable en avant sur dix ans s'entend de la fraction supérieure à 25 000 €. Par suite, lorsque le revenu global est lui-même inférieur à 25 000 €, seule la quote-part des dépenses, non imputée faute d'un revenu global suffisant, qui excède cette limite est reportable ; celle qui lui est inférieure est en principe perdue.

Cela étant, et dans un souci d'équité, il a paru possible d'admettre que, dans cette situation, l'ensemble de la fraction des dépenses qui n'a pu être imputée au titre d'une année faute de revenu global suffisant au titre de ladite année, puisse être reportée sur les dix années suivantes (la déduction s'effectuant au titre des années concernées dans la limite annuelle de droit commun de 25 000 €).

160

Exemple 1 : Soit un nu-propriétaire dont le revenu global d'une année s'établit à 10 000 € et dont les dépenses de grosses réparations d'un immeuble reçu par succession s'élèvent, au titre de la même année, à 15 000 €.

L'excédent, soit 5 000 €, pourra être imputé au titre des dix années suivantes alors qu'une application stricte du dispositif eut conduit dans cette situation à n'admettre aucun report (15 000 € < 25 000 €).

170

Exemple 2 : Soit un nu-propriétaire dont le revenu global d'une année s'établit à 20 000 € et dont les dépenses de grosses réparations d'un immeuble reçu par succession sont, au titre de la même année, de 35 000 €.

La fraction des dépenses qui n'a pu être imputée, soit 15 000 €, peut être reportée, dans les mêmes conditions, au titre des dix années suivantes alors qu'une application stricte du dispositif eut conduit dans cette situation à limiter le report à 10 000 € (35 000 € - 25 000 €).

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 16/07/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1852-PGP.html/identifiant=BOI-IR-BASE-20-60-20-20170901