RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RFPI-SPEC-10-14/02/2014
Date de publication : 14/02/2014

RFPI - Revenus fonciers - Régimes spéciaux - Propriétés rurales

Positionnement du document dans le plan :

RFPI - Revenus fonciers et profits du patrimoine immobilier
Revenus fonciers - Régimes spéciaux
Titre 1 : Propriétés rurales

Sommaire :

I. Définition des propriétés urbaines et rurales
A. Propriétés urbaines
B. Propriétés rurales
1. Principe
2. Exception
II. Portée de la distinction
A. Dispositions communes à tous les types de propriétés
B. Dispositions non applicables aux propriétés rurales
C. Dispositions applicables uniquement aux propriétés rurales
1. Dépenses d'amélioration non rentables des propriétés rurales bâties
a. Dépenses d'amélioration
b. Dépenses non susceptibles d'augmenter le fermage
2. Dépenses d'amélioration et de construction qui s'incorporent aux bâtiments d'exploitation rurale
a. Dépenses relatives aux installations classées
b. Bâtiments concernés
c. Dépenses de construction
d. Dépenses d'amélioration
e. Obligations du bailleur
3. Dépenses engagées pour la construction d'un nouveau bâtiment d'exploitation rurale
a. Dépenses de construction
b. Remplacement d'un bâtiment existant
1° Absence de bâtiment préalable
2° Ajout à une construction existante
3° Construction impliquant une augmentation du potentiel de l'exploitation
c. Construction de même nature que celle qu'elle remplace
d. Bâtiment vétuste ou inadapté aux techniques modernes de l'agriculture
e. Absence d'augmentation effective du fermage

4. Dépenses d'amélioration des propriétés rurales non bâties
5. Travaux de restauration et de gros entretien effectués sur des espaces naturels spécifiques
a. Espaces naturels concernés
b. Dépenses de travaux concernées
c. Accord préalable
d. Travaux spécifiques assimilables à d'autres dépenses admises en déduction
e. Obligations de justifications
6. Tableau récapitulatif

1

L'article 31 du CGI, qui fixe les charges à prendre en compte pour la détermination du revenu net foncier des contribuables soumis au régime réel d'imposition, distingue les charges afférentes aux propriétés urbaines de celles afférentes aux propriétés rurales.

Bien entendu, les conditions générales de déduction des charges doivent être réunies.

Remarque : pour plus de précisions sur les conditions générales de déduction des charges, voir BOI-RFPI-DECLA-20 sur le régime réel d'imposition

I. Définition des propriétés urbaines et rurales

A. Propriétés urbaines

10

Pour distinguer les propriétés urbaines des propriétés rurales, il convient de prendre seulement en considération la composition et la destination de la propriété sans retenir la situation géographique de l'immeuble.

D'une manière générale, les immeubles urbains s'entendent :

- de toutes les constructions, quelles que soient leur affectation et leur situation géographique, qui ne font pas partie intégrante d'une exploitation agricole ;

- des terrains qui constituent les dépendances de ces constructions.

B. Propriétés rurales

1. Principe

20

Toutes les autres propriétés ont le caractère de propriétés rurales. Entrent notamment dans cette catégorie :

- les parcelles non bâties, même situées à l'intérieur d'une ville, autres que les terrains à bâtir mentionnés au 1° du 2 du I de l'article 257 du CGI ;

- l'ensemble des bâtiments et des terrains faisant partie d'une exploitation agricole ;

- les lacs, étangs et terrains non exploités dont le propriétaire se réserve la disposition pour son propre agrément.

Autrement dit, il s'agit le plus souvent soit seulement des terrains non bâtis, soit à la fois des immeubles bâtis et, principalement, des terrains non bâtis (exploitations agricoles données en location par bail à ferme par exemple).

2. Exception

30

L'article L. 411-11 du code rural et de la pêche maritime dispose que le prix du bail doit être constitué de deux éléments évalués selon des modalités différentes. Le loyer des bâtiments d'habitation est distingué du loyer des bâtiments d'exploitation et des terres.

Dès lors, il est admis que les revenus des bâtiments d'habitation soient déterminés selon les règles applicables aux bâtiments urbains si :

- le bail fait apparaître clairement le montant du loyer propre aux bâtiments d'habitation ;

- et le bailleur est en mesure de répartir ses charges entre les bâtiments d'habitation et les autres biens loués et d'en apporter la justification.

> *En tout état de cause, même situé à la campagne et sur un domaine agricole, une maison de maître constitue une propriété urbaine. Un immeuble doit être considéré comme une maison de maître lorsqu'il n'est pas directement utilisé pour les besoins d'une exploitation agricole et revêt par ses dimensions et sa disposition intérieure un caractère nettement résidentiel (CE, arrêt du 22 décembre 1969, n° 74951).*

II. Portée de la distinction

A. Dispositions communes à tous les types de propriétés

40

Le a du 2° du I de l'article 31 du CGI renvoie aux dispositions applicables aux propriétés urbaines en ce qui concerne les charges suivantes :

- les dépenses d'entretien et de réparation (CGI, art. 31, I-a) ;

- les primes d'assurance (CGI, art. 31, I-a bis) ;

- le montant des dépenses locatives dont le propriétaire n’a pas obtenu le remboursement au départ du locataire (CGI, art. 31, I-1°-a ter) ;

- les provisions pour charges de copropriété (CGI, art. 31, I-1°-a quater) ;

- les dépenses d'amélioration se rapportant aux locaux d'habitation (CGI, art. 31, I-1°-b) ;

- les dépenses d'amélioration destinées à faciliter l'accueil des personnes handicapées ou destinées à protéger les locaux de l’amiante dans des locaux professionnels (CGI, art. 31, I-1°-b bis) ;

- les impôts et taxes (CGI, art. 31, I-1°-c) ;

- les intérêts d'emprunts (CGI, art. 31, I-1°-d) ;

- les frais d’administration et de gestion (CGI, art. 31, I-1°-e).

B. Dispositions non applicables aux propriétés rurales

50

Lorsque l’immeuble est qualifié de propriété rurale, certaines déductions ne peuvent pas être pratiquées. Il s’agit :

- des déductions au titre de l’amortissement prévues aux f (« Périssol »), g (« Besson neuf ») et h (« Robien ») du 1° du I de l’article 31 du CGI ;

- de la déduction spécifique prévue au i (déduction applicable aux bailleurs qui donnent en location leur ancienne résidence principale à la suite d'une mobilité professionnelle) du 1° du I de l’article 31 du CGI

- des déductions spécifiques prévues au j (dispositifs « Besson ancien » et « Lienemann ») du 1° du I de l’article 31 du CGI;

- de la déduction spécifique prévue au k (dispositif « Robien zone de revitalisation rurale (ZRR) ») du 1° du I de l’article 31 du CGI ;

- de la déduction spécifique et du complément de déduction au titre de l’amortissement en faveur du logement intermédiaire prévus au l du 1° du I de l’article 31 du CGI (dispositif « Borloo neuf ») ;

- de la déduction spécifique prévue au m (logements donnés en location dans le cadre d’une convention ANAH – « Borloo ancien ») du 1° du I de l’article 31 du CGI ;

- de la déduction spécifique prévue au n (logements vacants remis en location) du 1° du I de l’article 31 du CGI

C. Dispositions applicables uniquement aux propriétés rurales

60

En sus des déductions communes à l'ensemble des propriétés urbaines et rurales, le 2° du I de l' article 31 du CGI permet de retrancher du revenu brut des seules propriétés rurales certaines dépenses de travaux spécifiques.

70

Les dépenses de travaux admises en déduction sont les suivantes :

- les dépenses d'amélioration non rentables des propriétés rurales bâties autres que les locaux d'habitation qui ne sont pas susceptibles d'entraîner une augmentation du fermage (CGI, art.31, I-2°-c) ;

- les dépenses d'amélioration et de construction, dans les conditions fixées à l'article 2 undecies de l'annexe III du CGI, qui s'incorporent aux bâtiments d'exploitation rurale, destinées à satisfaire aux obligations prévues au titre 1er du livre V du code de l'environnement, relatif aux installations classées pour la protection de l'environnement (CGI, art. 31, I-2°-c bis) ;

- les dépenses engagées pour la construction d'un nouveau bâtiment d'exploitation rurale, destiné à remplacer un bâtiment de même nature, vétuste ou inadapté aux techniques modernes de l'agriculture, à condition que la construction nouvelle n'entraîne pas une augmentation du fermage (CGI, art. 31, I-2°-c ter) ;

- les dépenses d'amélioration des propriétés rurales non bâties (CGI, art.31 I-2°-c quater) ;

- les travaux de restauration et de gros entretien effectués sur des espaces naturels mentionnés à l' article L. 331-2 du code de l'environnement, à l'article L. 332-2 du code de l'environnement, à l'article L. 341-2 du code de l'environnement, à l'article L. 414-1 du code de l'environnement et dans leurs textes d'application, ainsi que sur des espaces mentionnés à l'article L. 146-6 du code de l'urbanisme, en vue de leur maintien en bon état écologique et paysager, qui ont reçu l'accord préalable de l'autorité administrative compétente (CGI, art.31, I-2°-c quinquies).

Un tableau récapitulatif (cf.II-C-6 § 340) reprend les différentes catégories de dépenses de travaux déductibles selon la nature des immeubles.

1. Dépenses d'amélioration non rentables des propriétés rurales bâties

80

Le c du 2° du I de l'article 31 du CGI autorise la déduction des dépenses d'amélioration non rentables afférentes aux propriétés bâties autres que les locaux d'habitation effectivement supportées par le propriétaire.

Sont considérées comme des dépenses d'amélioration non rentables les dépenses qui ne sont pas susceptibles d'entraîner une augmentation du fermage, qu'elles entraînent ou non une augmentation de la valeur vénale du bien. A l'inverse, les dépenses d'amélioration susceptibles d'augmenter le fermage sont réputées rentables et donc non déductibles.

a. Dépenses d'amélioration

90

Les dépenses d'amélioration des propriétés rurales s'entendent, de manière générale, de celles qui ont pour objet soit de modifier l'aménagement, soit de compléter l'équipement des immeubles existants par l'adjonction de certains agencements, installations ou équipements de confort, en vue d'en assurer une meilleure utilisation et une meilleure adaptation aux conditions modernes de vie ou d'exploitation, sans modifier cependant la structure de cet immeuble.

b. Dépenses non susceptibles d'augmenter le fermage

100

En principe, le prix du bail ne peut comprendre aucune redevance en sus du prix défini à l'article L. 411-11 du code rural et de la pêche maritime. Cette règle d'ordre public concerne notamment les charges que le législateur fait peser sur le bailleur, lesquelles constituent les charges de la propriété et non de l'exploitation.

En application des dispositions de l'article L. 411-12 du code rural et de la pêche maritime, les investissements réalisés par le bailleur lorsque ceux-ci sont imposés par une personne morale de droit public ainsi que les dépenses réalisées par le bailleur en cours de bail et en accord avec le preneur au titre d'investissements dépassant ses obligations légales sont susceptibles d'augmenter le fermage et ne peuvent par conséquent être admises en déduction. Doivent également être considérées comme telles les dépenses réalisées par le bailleur au titre d'investissements dépassant ses obligations légales lorsque celles-ci sont réalisées sans l'accord du preneur.

Remarque : pour plus de précisions sur le prix du bail et les compléments de fermage, voir BOI-RFPI-BASE-10-10 sur les revenus bruts

En outre, il est précisé que l'indemnité versée par le bailleur au preneur sortant en application des dispositions des articles L. 411-69 à L. 411-77 du code rural et de la pêche maritime, peut être admise en déduction si l'indemnité a pour objet de couvrir des dépenses d'amélioration qui auraient été admises en déduction si elles avaient supportées par le bailleur. En revanche, si celle-ci a pour effet d'indemniser le preneur pour la réalisation de dépenses qui n'auraient pu être admises en déduction si elles avaient été supportées par le bailleur, elle ne peut elle-même être admise en déduction.

La loi autorise la déduction des dépenses « qui ne sont pas susceptibles d'entraîner » une augmentation du fermage et non uniquement celles qui ne se traduisent pas par une augmentation effective du fermage. Cette déduction se distingue donc sur ce point de celle des dépenses engagées pour la construction d'un nouveau bâtiment d'exploitation rurale destiné à remplacer un bâtiment de même nature, vétuste ou inadapté aux techniques modernes de l'agriculture (cf. **II-C-3 § 170**).

2. Dépenses d'amélioration et de construction qui s'incorporent aux bâtiments d'exploitation rurale

110

Le c bis du 2° du I de l'article 31 du CGI autorise la déduction des dépenses d'amélioration et de construction qui s'incorporent aux bâtiments d'exploitation rurale, destinées à satisfaire aux obligations prévues au titre 1er du livre V du code de l'environnement, relatif aux installations classées pour la protection de l'environnement.

Les conditions d'application de ces dispositions ont été précisées par l'article 2 undecies de l'annexe III au CGI.

a. Dépenses relatives aux installations classées

120

Il s'agit des dépenses d'amélioration et de construction destinées à satisfaire aux obligations prévues par les articles L. 511-1 et suivants du code de l'environnement. Conformément aux mesures d'application de ces articles, certaines installations sont considérées comme « à risques » compte tenu des substances utilisées dans le cadre de l'exploitation ou de la nature de l'activité exercée (cf. notamment décret n° 92-185 du 25 février 1992 et décret n° 93-1412 du 29 décembre 1993 modifiant la nomenclature des installations classées). L'exploitation effective de ces installations, soumise à autorisation ou à déclaration, selon l'importance des risques environnementaux encourus, est, en règle générale, subordonnée au respect de normes techniques. Ces normes ou prescriptions sont multiples et peuvent consister, par exemple, en l'adjonction d'immeubles antipollution, d'installations de contrôle des émissions polluantes, etc.

Seules les dépenses dont la réalisation est rendue obligatoire par ces textes ouvrent droit à déduction selon des conditions qui ont été précisées par l'article 2 undecies de l'annexe III au CGI.

En outre, pour être déductibles, les dépenses doivent se rapporter à des travaux d'amélioration et de construction qui s'incorporent de manière fonctionnelle aux bâtiments d'exploitation agricole. Les investissements doivent, dès lors, être exclusivement affectés à la protection de l'environnement contre les nuisances qui résultent de l'activité de production agricole de l'exploitation utilisatrice. Ces investissements ne doivent pas procurer par eux-mêmes de bénéfice direct au fermier. Cette condition devrait toutefois être systématiquement remplie compte tenu de l'objectif poursuivi par le code de l'environnement. Par ailleurs, il est précisé que le c bis du 2° du I de l'article 31 du CGI ne subordonne pas la déductibilité des dépenses à une condition de non-rentabilité pour le bailleur.

b. Bâtiments concernés

130

Sont visés par les dispositions du c bis du 2° du I de l'article 31 du CGI, les bâtiments d'exploitation rurale affectés aux activités définies dans la nomenclature des installations classées pour la protection de l'environnement prévue par le code de l'environnement.

Sont notamment concernés les bâtiments d'élevage, ainsi que, lorsqu'il y a lieu, les bâtiments affectés à toutes autres activités agricoles visées à l'article 63 du CGI.

c. Dépenses de construction

140

Les dépenses de construction, reconstruction ou d'agrandissement s'entendent notamment de celles qui ont pour effet d'apporter une modification importante au gros-œuvre de locaux existants, des travaux d'aménagement interne qui par leur importance équivalent à une reconstruction ou encore de ceux qui ont pour effet d'accroître le volume ou la surface habitable de locaux existants.

Il s'agit essentiellement des dépenses correspondant à l'édification de constructions annexes destinées à assurer la mise aux normes des bâtiments d'exploitation existants. Il s'agit principalement des ouvrages de stockage des déjections et des effluents.

En revanche, lorsque la réalisation d'une construction prescrite par les textes d'application du code de l'environnement est effectuée à l'occasion de l'édification d'un nouveau bâtiment d'exploitation, la dépense qui en résulte ne bénéficie pas des dispositions du c bis du 2° du I de l'article 31 du CGI. Toutefois, ces dépenses peuvent bénéficier, le cas échéant, des dispositions du c du 2° du I de l'article 31 du CGI qui permettent leur déduction pour leur montant réel. Il en est ainsi lorsque le nouveau bâtiment d'exploitation est destiné à remplacer un bâtiment d'exploitation de même nature, vétuste ou inadapté aux techniques modernes de l'agriculture et que la construction nouvelle n'entraîne pas une augmentation du fermage.

d. Dépenses d'amélioration

150

Ces dépenses sont celles qui ont pour objet l'aménagement de bâtiments existants en vue de l'amélioration du traitement des nuisances provenant de l'activité exercée par l'exploitant. Elles concernent non seulement les travaux réalisés sur les bâtiments proprement dits mais également l'installation de matériels scellés de telle manière qu'ils ne peuvent être détachés du fonds sans être détériorés ou sans détériorer l'emplacement où ils étaient fixés. Les travaux éligibles s'entendent notamment :

- des travaux d'installation de réseaux et matériels fixes de transfert des déjections et des effluents vers les lieux de stockage ;

- des travaux et équipements fixes ayant pour effet d'éviter l'écoulement des eaux pluviales vers les dispositifs de stockage et d'éviter la dispersion des eaux souillées ;

- des travaux visant à l'étanchéité des réseaux de collecte et des ouvrages de stockage des effluents.

e. Obligations du bailleur

160

Lorsqu'elles entrent dans le champ d'application des dispositions du c bis du 2° du I de l'article 31 du CGI et de l'article 2 undecies de l'annexe III au CGI, les dépenses d'amélioration et de construction sont déductibles du revenu brut foncier de l'année au cours de laquelle leur paiement est intervenu.

Le propriétaire-bailleur doit alors joindre à sa déclaration d'ensemble des revenus au titre de l'année au cours de laquelle est payée la dépense :

- une copie, selon le cas, de l'autorisation préfectorale prévue à l'article L. 512-1 du code de l'environnement ou de la déclaration prévue à l'article L. 512-8 du code de l'environnement accompagnée du récépissé délivré par le préfet ;

- les factures des dépenses effectuées mentionnant distinctement les travaux obligatoires, leur description précise et leur montant, ainsi que la désignation des immeubles sur lesquels ils sont réalisés.

3. Dépenses engagées pour la construction d’un nouveau bâtiment d’exploitation rurale

170

En principe, les dépenses de construction de bâtiments d'exploitation ne sont pas admises en déduction (sur la notion de dépense de construction et assimilée, voir **II-C-2 § 110**). Le c ter du 2° du I de l’article 31 du CGI autorise toutefois la déduction des dépenses de construction de bâtiments d'exploitation destinés à remplacer des bâtiments vétustes ou inadaptés aux techniques modernes de l'agriculture.

La déduction de ces frais n'est cependant possible que si les conditions suivantes sont simultanément remplies :

- il doit s'agir de dépenses de construction au sens strict du terme ;

- le nouveau bâtiment doit remplacer une construction ancienne, démolie ou mise hors service ;

- la construction nouvelle doit être de nature identique à celle qu'elle est destinée à remplacer ;

- la construction ancienne doit être vétuste ou inadaptée aux techniques modernes de l'agriculture ;

- l'édification des nouveaux bâtiments ne doit pas entraîner une augmentation effective des fermages.

a. Dépenses de construction

180

Seules les dépenses de construction sont déductibles. Sont admises en déduction les dépenses de fondation, de construction des sols (dalles, caniveaux, auges incorporées, notamment), murs, charpentes, couvertures, cloisons, les frais de menuiserie, d'électricité, de ventilation.

En revanche, il n'y a pas lieu d'admettre en déduction les équipements tels que bâtis tubulaires séparant les animaux, chauffe-eau, évier-égouttoir dans une laiterie, mangeoires, abreuvoirs, caillebotis, distributeur automatique de nourriture, etc.

b. Remplacement d’un bâtiment existant

190

Le nouveau bâtiment doit remplacer une construction ancienne, laquelle doit, à l’issue de l’opération, être démolie ou mise hors service. Cette condition est, sous réserve des précisions ci-après, appréciée strictement.

1° Absence de bâtiment préalable

200

Les frais de construction de bâtiments d'exploitation dans une propriété rurale qui n'en comportait pas auparavant ne sont pas admis en déduction. C'est ainsi que, dans le cas où une étable vétuste est

remplacée par une étable moderne à laquelle est adjoint un hangar à fourrage, seules les dépenses de construction de l'étable peuvent être déduites.

Il n'en irait autrement que si le fourrage était auparavant entreposé dans un bâtiment ancien distinct de l'étable et qui a été également démoli : dans cette dernière hypothèse, les frais de construction des deux nouveaux bâtiments (étable et hangar) seraient déductibles.

2° Ajout à une construction existante

210

De même, les frais de construction d'un bâtiment d'exploitation ne peuvent pas être déduits lorsque ce bâtiment vient simplement s'ajouter aux installations existantes qui continuent à faire l'objet d'une utilisation normale.

> *Ainsi, les dépenses exposées pour la construction d'un nouveau hangar ne sont pas déductibles du revenu net foncier du propriétaire, dès lors que le bâtiment d'exploitation qu'il était destiné à remplacer continue d'être utilisé pour les besoins de l'exploitation agricole (CE, arrêt du 27 février 1985, n° 41451).*

3° Construction impliquant une augmentation du potentiel de l'exploitation

220

Enfin, la déduction doit en principe être également refusée lorsque la construction de nouvelles installations a pour effet d'accroître dans de sensibles proportions le potentiel de production de l'exploitation.

Cette dernière solution n'implique pas cependant que les propriétaires ne puissent prétendre à aucune déduction lorsque la superficie des nouvelles constructions est supérieure à celle des bâtiments démolis ou mis hors service. Un tel accroissement de superficie peut être dû, en premier lieu, au fait que la mise en œuvre des techniques modernes exige une place plus importante que l'utilisation des moyens traditionnels. Dans ce cas, la capacité des bâtiments n'étant pas accrue, il convient d'admettre en déduction la totalité des dépenses de construction.

L'augmentation de la surface des locaux peut également correspondre à un accroissement de la capacité d'hébergement ou de stockage. Dans cette hypothèse, il y a lieu d'autoriser les propriétaires à déduire une quote-part du coût de construction. En pratique, cette quote-part pourra être calculée en fonction du rapport existant entre la capacité du bâtiment démoli et celle du bâtiment nouveau.

> **Exemple :** un propriétaire fait construire une étable pouvant abriter 60 animaux en remplacement d'une étable vétuste qui en abritait 40. Il peut déduire de son revenu foncier les deux tiers du coût de la construction, quel que soit par ailleurs le rapport des superficies des deux bâtiments.

c. Construction de même nature que celle qu'elle remplace

230

La construction nouvelle doit être d'une nature identique à celle qu'elle est destinée à remplacer. Lorsqu'il s'agit d'une construction affectée à un usage nettement différent, les sommes correspondantes ne doivent donc pas être admises dans les charges déductibles.

Tel est par exemple le cas d'un bâtiment servant au logement des animaux qui serait remplacé par un silo à blé à la suite d'un changement dans la nature de l'exploitation.

d. Bâtiment vétuste ou inadapté aux techniques modernes de l'agriculture

240

Le bâtiment démoli ou mis hors service devait être vétuste ou inadapté aux techniques modernes de l'agriculture. Pour apprécier si cette condition est remplie, le service doit faire preuve de toute la largeur de vue nécessaire.

C'est ainsi qu'il a été admis que les frais de reconstruction d'un bâtiment rural détruit par un cataclysme naturel (ouragan) constituent des dépenses déductibles.

e. Absence d’augmentation effective du fermage

250

L'édification des nouveaux bâtiments ne doit pas entraîner une augmentation effective du fermage. Cette condition est la conséquence du fait que les constructions dont le coût est admis en déduction n'ont pas réellement pour objet d'accroître l'équipement de l'exploitation mais plus exactement de l'améliorer en remplaçant des bâtiments anciens inadaptés aux techniques actuelles par des bâtiments neufs de conception moderne.

Il s'ensuit que la condition de non-rentabilité doit être regardée comme réalisée dès l'instant où l'édification des nouveaux bâtiments n'a pas été suivie d'une augmentation effective du fermage.

4. Dépenses d'amélioration des propriétés rurales non bâties

260

Le c quater du 2° du I de l’article 31 du CGI prévoit que les dépenses d'amélioration afférentes aux propriétés non bâties et effectivement supportées par le propriétaire sont déductibles (voir, sur la notion de dépenses d’amélioration II-C-1 § 80).

270

Sont notamment déductibles les dépenses d'amélioration suivantes :

- les travaux d'amélioration foncière, à savoir création ou arrachage de haies, création ou comblement de fossés, de mares ou de trous d'eau pour le bétail ;

- les dépenses afférentes à l'aménagement des rivières ou ruisseaux, à l’écoulement des eaux nuisibles, ou à la retenue et la distribution des eaux utiles (Code rural et de la pêche maritime, art. L. 123-8) ;

- les travaux de défrichement ;

- les frais d'arrachage et de replantation de vignes ;

- les dépenses de drainage.

Il en est également ainsi des frais de remembrement (dits de « nouvelle distribution parcellaire ») et des indemnités versées, en application des articles L. 411-69 et suivants du code rural et de la pêche maritime, au preneur sortant au titre des améliorations elles-mêmes déductibles apportées par ce dernier (ex : travaux de transformation du sol en vue de sa mise en culture, indemnités d'arrière-fumures…).

5. Travaux de restauration et de gros entretien effectués sur des espaces naturels spécifiques

280

Conformément aux dispositions du c quinquies du 2° du I de l'article 31 du CGI, les dépenses de restauration ou de gros entretien réalisées en vue du maintien en bon état écologique et paysager de certains espaces naturels protégés sont déductibles pour la détermination du revenu net foncier.

La déduction de ces dépenses au titre des revenus fonciers n'est pas cumulable avec le bénéfice de la réduction d'impôt sur le revenu prévue à l'article 199 octovicies du CGI (pour plus de précisions sur ce point, voir le BOI-IR-RICI-240).

a. Espaces naturels concernés

290

La déduction prévue au c quinquies du 2° du I de l'article 31 du CGI concerne les travaux de restauration et de gros entretien effectués sur certaines propriétés rurales. Au sein des propriétés rurales, seuls sont concernés par la mesure :

- les espaces naturels mentionnés à l'article L. 331-2 du code de l'environnement, à l'article L. 332-2 du code de l'environnement, à l'article L. 341-2 du code de l'environnement. Il s'agit des parcs nationaux mentionnés et définis à l'article L. 331-2 du code de l'environnement ;

- les réserves naturelles définies à l'article L. 332-2 du code de l'environnement ;

- les monuments naturels et sites classés définis à l'article article L. 341-2 du code de l'environnement ;

- les espaces concernés par un arrêté de biotope, définis à l'article L. 411-1 du code de l'environnement ;

- les zones spéciales de conservation et les zones de protection spéciale définies à l'article L. 414-1 du code de l'environnement ;

- les espaces mentionnés à l'article L. 146-6 du code de l'urbanisme. Il s'agit des espaces, terrestres et marins, sites et paysages remarquables ou caractéristiques du patrimoine naturel et culturel du littoral et des milieux nécessaires au maintien des équilibres biologiques.

b. Dépenses de travaux concernées

300

Les travaux qui ouvrent droit à déduction s'entendent des travaux de restauration et de gros entretien :

- les travaux de restauration s'entendent des travaux qui concourent à la remise en état de l'espace naturel concerné, tel qu'il était avant sa dégradation ;

- les travaux de gros entretien s'entendent des travaux d'importance qui concourent à l'entretien de l'espace naturel. Ils doivent être distingués des travaux répétitifs que requiert l'entretien courant du site selon une fréquence annuelle ou infra-annuelle. Pour les espaces remarquables au sens de l' article L. 146-6 du code de l'urbanisme, les aménagements légers visés aux a, b, c, et d de l'article R*. 146-2 du code de l'urbanisme ne peuvent bénéficier de la mesure.

Il s'agit par exemple de travaux lourds de défrichage pour le maintien des écosystèmes ouverts ou de travaux de rétablissement d'un régime naturel des eaux.

Il est précisé que les deux types de travaux (de restauration ou de gros entretien) sont également éligibles. Le contribuable qui effectue en même temps les deux types de travaux peut ne présenter qu'une seule demande.

La production d'un document régulier indiquant que la propriété rurale fait partie de l'un de ces espaces naturels suffit à apporter la preuve que l'objectif de maintien dans un bon état écologique et paysager mentionné au c quinquies du 2° du I de l'article 31 du CGI est rempli.

c. Accord préalable

310

Les travaux doivent avoir reçu l'accord préalable de l'autorité administrative compétente :

- pour un parc national : le directeur de l'établissement public du parc national ;

- pour une réserve naturelle nationale : le préfet ;

- pour une réserve naturelle régionale : le président du conseil régional ;

- pour une réserve naturelle de Corse : le président de la Collectivité territoriale de Corse ;

- pour un site classé : soit le préfet pour les travaux hors permis de construire ou assimilés, soit le ministre chargé de l'environnement pour les travaux de niveau permis de construire (procédure non déconcentrée) ;

- pour un arrêté de biotope : le préfet ;

- pour un site Natura 2000 (zone spéciale de conservation ou zone de protection spéciale) : le préfet ;

- en ce qui concerne les espaces remarquables du littoral au sens de l'article L. 146-6 du code de l'urbanisme, tels qu'ils figurent dans le document d'urbanisme de la commune, devenu définitif et doté d'un règlement conforme aux dispositions de l'article R*.146-2 du code de l'urbanisme : le constat par le préfet de la conformité des travaux aux dispositions de l'article L. 146-6 du code de l'urbanisme et

du e de l'article R*146-2 du code de l'urbanisme devra être produit.

d. Travaux spécifiques assimilables à d'autres dépenses admises en déduction

320

En tout état de cause, les dépenses de réparation et d'entretien réalisées sur des propriétés rurales non bâties sont déductibles sur le fondement du a du 2° du I de l'article 31 du CGI (voir II-A § 40). De même, les travaux d'amélioration réalisés sur ces propriétés, qu'ils soient rentables ou non, sont déductibles des revenus fonciers sur le fondement du c quater du 2° du I de l'article 31 du CGI (cf. **II-C-4 § 260**).

e. Obligations de justifications

330

Pour le bénéfice de la déduction, le contribuable est tenu de joindre :

- une copie de la décision administrative permettant d'établir que les parcelles concernées par les travaux de restauration ou de gros entretien sont incluses dans le périmètre d'un espace protégé concerné par la présente mesure fiscale, ou à défaut une attestation de l'autorité compétente au sens du **II-C-5 § 280** ;

- les pièces justifiant de la nature et du paiement des travaux. Il peut s'agir par exemple d'une facture de l'entreprise ayant réalisé les travaux ou d'une facture des matériaux nécessaires à la réalisation des travaux par le propriétaire lui-même ;

- le cas échéant, une copie de toute décision de subvention publique aux travaux éligibles.

Il est rappelé que les factures émises par les entreprises doivent notamment comporter les mentions obligatoires prévues par l'article 289 du CGI. Les factures doivent permettre au service des impôts d'identifier et d'individualiser les matériaux acquis pour lesquels la déduction est demandée.

6. Tableau récapitulatif

340

Le tableau ci-dessous résume les conditions de déduction des dépenses de travaux afférentes aux propriétés rurales.

Locaux concernés	Dépenses admises en déduction	Dépenses non admises en déduction

Bâtiments d'exploitation	- dépenses d’entretien et de réparation - dépenses d'amélioration non susceptibles d’entraîner une augmentation du fermage - dépenses d'amélioration afférentes aux locaux professionnels destinées à faciliter l'accueil des personnes handicapées ou destinées à protéger les locaux de l’amiante - dépenses de construction d'un bâtiment d’exploitation destiné à remplacer un bâtiment de même nature, vétuste ou inadapté, sous réserve qu'il n'y ait pas d'augmentation effective des fermages - dépenses d'amélioration et de construction destinées à satisfaire aux obligations relatives aux installations classées	- dépenses d’amélioration susceptibles d’entraîner une augmentation du fermage - autres dépenses de construction, de reconstruction et d’agrandissement
Autres immeubles bâtis	- dépenses d’entretien et de réparation - dépenses d'amélioration non susceptibles d’entraîner une augmentation du fermage - dépenses d'amélioration afférentes aux locaux professionnels destinés à faciliter l'accueil des personnes handicapées ou destinées à protéger les locaux de l’amiante	- autres dépenses d’amélioration que celles admises en déduction - dépenses de construction, de reconstruction, d'agrandissement
Immeubles non bâtis	- dépenses d’entretien et de réparation - dépenses d’amélioration - travaux de restauration et de gros entretien effectués sur des espaces naturels spécifiques [1]	- dépenses de construction

1- La déduction de ces dépenses de travaux n'est pas admise si elles sont comprises dans l'assiette de la réduction d'impôt prévue à l'article 199 octovicies du CGI (cf. **II-C-5 § 280**).

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 27/04/2024
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1865-PGP.html/identifiant=BOI-RFPI-SPEC-10-20140214