

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RFPI-BASE-10-30-20120912

Date de publication : 12/09/2012

RFPI - Revenus bruts imposables - Constructions sur sol d'autrui, bail à construction et bail à réhabilitation

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 3 : Constructions sur sol d'autrui, bail à construction et bail à réhabilitation

Sommaire :

I. Construction sur sol d'autrui

A. Situation du propriétaire du sol

B. Situation du propriétaire de la construction

C. Constructions et aménagements effectués par le locataire

II. Bail à construction

A. Définition

B. Régime fiscal des loyers ou prestations constituant le prix du bail à construction

C. Modalités d'imposition des biens remis en paiement

1. Dispositions applicables en cours de bail

a. Loyer payé en espèces

b. Loyer payé à la fois en espèces et par remise d'immeubles ou de titres

2. Dispositions applicables aux constructions revenant sans indemnité au bailleur à l'expiration du bail

III. Bail à réhabilitation

A. Régime juridique du bail à réhabilitation

1. Nature des baux concernés

2. Qualité et droits du bailleur

3. Qualité et droits du preneur

B. Régime fiscal du loyer et des prestations de toute nature qui constituent le prix du bail

1. Dispositions applicables au cours du bail

2. Dispositions applicables au terme du bail

a. Personnes concernées par l'exonération

b. Immeubles éligibles

c. Nature des travaux

1° Travaux dont la valeur est exonérée d'impôt sur le revenu

2° Travaux exclus du bénéfice de l'exonération

I. Construction sur sol d'autrui

Sous réserve des dispositions particulières prévues en matière de bail à construction (voir ci-après II) et du bail à réhabilitation (voir ci-après III) la situation doit être réglée comme suit :

A. Situation du propriétaire du sol

1

Le propriétaire du sol est imposable dans la catégorie des revenus fonciers à raison des redevances qui lui sont versées par le locataire du terrain.

B. Situation du propriétaire de la construction

10

Le propriétaire de la construction est imposable à raison des revenus tirés de la location de l'immeuble qu'il a édifié sur sol d'autrui.

Il est autorisé à déduire la redevance payée au propriétaire du fonds.

C. Constructions et aménagements effectués par le locataire

20

En principe, les constructions et aménagements effectués par le locataire ne doivent revenir au bailleur que contre indemnité ; il n'y a alors pas lieu de tenir compte de cette opération pour la détermination du revenu foncier imposable.

Cela étant, le supplément de loyer que constitue la remise gratuite (c'est-à-dire sans indemnité versée en contrepartie) de constructions édifiées par le locataire est imposable entre les mains du bailleur au titre de l'année d'expiration ou de résiliation du bail

Lorsque le bail ne se déroule pas comme il avait été initialement prévu, la détermination de la date à laquelle les aménagements doivent être regardés comme mis à la disposition du bailleur dépend des circonstances particulières, et notamment des stipulations des contrats et de la commune intention des parties.

Habituellement, les recettes foncières imposables étant des revenus réels, pour déterminer l'année d'imposition des revenus, la jurisprudence s'en tient moins à la date d'échéance du bail qu'à la date réelle de mise à disposition des constructions édifiées (CE, décision du 30 novembre 1973, req. n° 86977 et décision du 30 juin 1982, req. n°s 19962 et 21175 ; CAA Lyon, 1^{er} juillet 2004, n° 99LY 03025).

Ce profit est égal à la valeur réelle, à cette date, des constructions et aménagements transférés au bailleur. L'attribution anticipée au bailleur des constructions édifiées par le locataire constitue un avantage imposable au titre de l'année au cours de laquelle cette opération est réalisée.

Lorsqu'un contrat de bail prévoit, en faveur du bailleur, la remise gratuite en fin de bail des aménagements ou constructions réalisés par le preneur, la valeur de cet avantage constitue, pour le bailleur, un complément de loyer ayant le caractère d'un revenu foncier imposable au titre de l'année au cours de laquelle le bail arrive à expiration ou fait l'objet avant l'arrivée du terme d'une résiliation. La cession consentie par le bailleur au preneur a, au regard de la loi fiscale, les effets d'une résiliation amiable tacite du bail, entraînant la remise gratuite anticipée des

immeubles au bailleur préalablement à la vente (CE, décision du 28 juillet 2011, n° 330824).

II. Bail à construction

A. Définition

30

Le bail à construction, prévu aux [articles L. 251-1 à L. 251-9 du code de la construction et de l'habitation](#), est la convention par laquelle le preneur s'engage, à titre principal, à édifier des constructions sur le terrain du bailleur et à les conserver en bon état d'entretien pendant toute la durée du bail.

Ce bail est conclu pour une durée comprise entre dix-huit et quatre-vingt-dix-neuf ans. Il ne peut se prolonger par tacite reconduction.

À l'expiration du contrat, et sauf convention contraire, le bailleur devient propriétaire des constructions et profite des améliorations.

40

Le prix du bail consiste :

- soit en un loyer payable en espèces et révisable par périodes triennales ;
- soit à la fois en un loyer en espèces et dans la remise d'immeubles ou de titres donnant vocation à la propriété ou à la jouissance de ces immeubles ;
- soit dans la remise des constructions au bailleur, sans indemnité, à la fin du bail.

B. Régime fiscal des loyers ou prestations constituant le prix du bail à construction

50

Les loyers et prestations de toute nature recueillis par le bailleur comme prix du bail à construction présentent le caractère de revenus fonciers ([article 33 bis du code général des impôts \(CGI\)](#)).

Le revenu imposable correspondant est déterminé en faisant application de la déduction prévue au e du 1° du I de l'[article 31 du CGI](#).

À cet égard, les dépenses faites par le propriétaire en vue de placer un terrain faisant l'objet d'un bail à construction dans l'état de fait ou de droit dans lequel il est tenu de le donner en location doivent être regardées comme un élément du prix de revient du bien loué.

Ainsi jugé en ce qui concerne des travaux de viabilité et des équipements publics dont la réalisation est imposée au propriétaire du terrain par le code de l'urbanisme et qui ne sont donc pas déductibles des revenus bruts procurés par le bail à construction (CE, décision du 15 février 1982, n° 18846).

60

Toutefois, les revenus des propriétés louées par bail à construction doivent être soumis à l'impôt sur les sociétés lorsque le bénéficiaire est une personne morale relevant de cet impôt.

De même, ces revenus sont imposables dans la catégorie des bénéfices professionnels correspondants lorsque l'immeuble donné à bail figure à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou d'une exploitation agricole passible de l'impôt sur le revenu.

Les développements ci-après ne concernent que les produits qui ont le caractère de revenus fonciers.

C. Modalités d'imposition des biens remis en paiement

1. Dispositions applicables en cours de bail

a. Loyer payé en espèces

70

Le revenu brut est égal au montant des loyers effectivement perçus au cours de l'année de l'imposition, compte tenu, le cas échéant, des majorations résultant de l'application des coefficients de revalorisation prévus par la loi.

Il a été jugé que l' « avance sur loyer » versée par le nouveau locataire titulaire d'un bail à construction, devait, s'agissant de la location d'un terrain nu, être regardée comme un supplément de loyer imposable entre les mains du bailleur, même si cette avance avait servi à régler les indemnités d'éviction dues par le bailleur à ses anciens locataires (CE, décision du 27 juillet 1979, n° 10775).

b. Loyer payé à la fois en espèces et par remise d'immeubles ou de titres

80

Le revenu brut est égal au montant des sommes encaissées en espèces, déterminées comme il est indiqué au § 70 ci-dessus, augmenté de la valeur des biens reçus en paiement au cours de l'année de l'imposition.

90

La valeur de ces biens doit être calculée d'après leur prix de revient.

Par dérogation à la règle générale applicable en matière de revenus fonciers selon laquelle les revenus sont imposables au titre de l'année au cours de laquelle ils ont été réalisés, le bailleur peut demander que la partie du revenu représentée par la valeur des biens remis en paiement soit répartie sur l'année au cours de laquelle lesdits biens lui ont été attribués et les quatorze années suivantes (CGI, art. 33 ter, I).

Dans une telle situation, le revenu brut est donc égal, chaque année, au montant des sommes encaissées augmenté du quinzième de la valeur des biens reçus.

L'étalement ne s'effectue pas d'office, mais seulement si le contribuable en fait la demande.

100

En cas de cession des biens remis en paiement, la partie du revenu qui n'a pas encore été taxée est rattachée aux revenus de l'année ou de l'exercice de la cession. Le cédant peut toutefois demander le bénéfice des dispositions de l'[article 163-0 A du CGI](#) (application du système du quotient).

Cette règle s'applique également en cas de décès du contribuable. Toutefois, chacun de ses ayants droit peut demander que la partie du revenu non encore taxée correspondant à ses droits héréditaires soit imposée à son nom et répartie sur chacune des années comprises dans la fraction de la période de quinze ans restant à courir à la date du décès. Dans ce cas, les revenus ainsi répartis sont imposés directement au nom de l'héritier pour la période restant à courir à compter de la date du décès et à concurrence de sa part dans la succession.

2. Dispositions applicables aux constructions revenant sans indemnité au bailleur à l'expiration du bail

110

Sauf convention contraire, le propriétaire d'un terrain donné à bail à construction devient propriétaire, à l'expiration du bail, des constructions édifiées par le locataire.

En principe, ces constructions sont également imposables au nom du bailleur sur un revenu calculé d'après leur prix de revient.

Toutefois, en vertu du II de l'[article 33 ter du CGI](#), cette règle comporte un double assouplissement :

1° Lorsque la durée du bail est au moins égale à trente ans, la remise des constructions ne donne lieu à aucune imposition ;

2° Lorsque la durée du bail est inférieure à trente ans, l'imposition est due sur une valeur réduite en fonction de cette durée selon les modalités fixées par l'[article 2 sexies de l'annexe II au CGI](#).

Ce texte prévoit que lorsque la durée du bail à construction est comprise entre dix-huit et trente ans, le revenu brut foncier correspondant à la valeur des constructions remises sans indemnité au propriétaire du terrain en fin de bail est égal au prix de revient de ces constructions, sous déduction d'une décote égale à 8 % par année de bail au-delà de la dix-huitième.

120

En définitive, le revenu foncier correspondant à la remise des immeubles à l'expiration du bail doit donc être déterminé dans les conditions suivantes :

Durée du bail	Montant du revenu (en % du prix de revient des immeubles)
Dix-huit ans	100,00%
Dix-neuf ans	92,00%
Vingt ans	84,00%
Vingt et un ans	76,00%
Vingt-deux ans	68,00%
Vingt-trois ans	60,00%
Vingt-quatre ans	52,00%
Vingt-cinq ans	44,00%
Vingt-six ans	36,00%

Vingt-sept ans	28,00%
Vingt-huit ans	20,00%
Vingt-neuf ans	12,00%
Trente ans et au-delà	Exonération

130

Pour l'établissement de l'impôt, le bailleur peut demander que le revenu ainsi déterminé soit réparti sur l'année au cours de laquelle les biens lui ont été attribués et les quatorze années suivantes dans les conditions exposées au [§ 90](#).

En cas de cession des biens remis en paiement ou de décès du contribuable, la partie du revenu non encore taxée devient immédiatement imposable. Toutefois, il peut être fait application des dispositions particulières mentionnées au [§ 100](#) (application du système du quotient prévu par l'[article 163-0 A du CGI](#) à l'égard des revenus exceptionnels ou échelonnement de l'imposition due par chaque héritier).

III. Bail à réhabilitation

140

L'[article 33 quinquies du CGI](#) définit le régime fiscal du loyer et des prestations de toute nature qui constituent le prix du bail à réhabilitation.

A. Régime juridique du bail à réhabilitation

150

Le bail à réhabilitation est défini aux [articles L. 252-1 à L. 252-4 du code de la construction et de l'habitation](#).

1. Nature des baux concernés

160

Aux termes de l'[article L. 252-1 du code de la construction et de l'habitation](#), le bail à réhabilitation est un contrat par lequel le preneur s'engage à réaliser dans un délai déterminé des travaux d'amélioration sur l'immeuble du bailleur et à le conserver en bon état d'entretien et de réparations de toute nature en vue de louer cet immeuble à usage d'habitation pendant la durée du bail.

Ce contrat indique la nature des travaux, leurs caractéristiques techniques et le délai de leur exécution.

Le bail à réhabilitation s'applique exclusivement à l'habitation : cela exclut du champ d'application de ce bail les locaux commerciaux et professionnels, les immeubles à usage de bureaux, les résidences secondaires ou de tourisme. Dans le cas d'un immeuble comportant un ou des commerces au rez-de-chaussée, ceux-ci ne peuvent être pris à bail à réhabilitation.

Le bail à réhabilitation est conclu pour une durée minimale de douze années et ne peut se prolonger par tacite reconduction.

En fin de bail, les améliorations effectuées sur l'immeuble en cause bénéficient au bailleur sans indemnisation.

2. Qualité et droits du bailleur

170

Le bail à réhabilitation est consenti par celui ou ceux qui ont le droit d'aliéner le bien objet du bail et dans les mêmes conditions et formes que l'aliénation.

3. Qualité et droits du preneur

180

Il résulte de l'[article L. 252-1 du code de la construction et de l'habitation](#) que le preneur ne peut être que :

- soit un organisme d'habitations à loyer modéré (HLM) ;
- soit une société d'économie mixte dont l'objet est de construire ou de donner à bail des logements ;
- soit une collectivité territoriale ;
- soit, enfin, un organisme dont l'un des objets est de contribuer au logement des personnes défavorisées et qui est agréé à cette fin par le représentant de l'État dans le département.

Le preneur est titulaire d'un droit réel immobilier qui peut être hypothéqué, saisi dans les formes prévues pour la saisie immobilière et cessible, nonobstant toute convention contraire avec l'accord du bailleur et sous certaines conditions ([code de la construction et de l'habitation, art. L. 252-2](#)).

B. Régime fiscal du loyer et des prestations de toute nature qui constituent le prix du bail

1. Dispositions applicables au cours du bail

190

Les loyers et recettes au sens de l'[article 29 du CGI](#) perçus par le bailleur sont imposables dans les conditions normales.

2. Dispositions applicables au terme du bail

200

Le revenu représenté par la valeur des travaux de construction, de reconstruction et d'agrandissement réalisés par le preneur ne donne lieu à aucune imposition au nom du bailleur à l'expiration du bail.

a. Personnes concernées par l'exonération

210

Le bénéfice de la mesure d'exonération est réservé aux contribuables dont les revenus provenant de la location du logement sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers.

220

L'immeuble peut indifféremment être la propriété d'une personne physique ou d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés dès lors que les revenus qu'il procure sont imposés entre les mains des associés dans la catégorie des revenus fonciers. Il en est ainsi lorsque les parts de sociétés sont souscrites par le contribuable dans le cadre de la gestion de son patrimoine privé.

b. Immeubles éligibles

230

Sont visés les immeubles qui font l'objet d'un bail à réhabilitation conclu dans les conditions prévues par les [articles L. 252-1 à L. 252-4 du code de la construction et de l'habitation](#).

c. Nature des travaux

1° Travaux dont la valeur est exonérée d'impôt sur le revenu

240

L'exonération d'impôt sur le revenu s'applique aux travaux de construction, de reconstruction et d'agrandissement, qui reviennent au bailleur au terme du bail. Ces travaux doivent être réalisés par le preneur dans les conditions prévues à l'[article L. 252-1 du code de la construction et de l'habitation](#). Notamment, le contrat doit indiquer la nature des travaux, leurs caractéristiques techniques et le délai de leur exécution.

Par conséquent, seuls les travaux de construction, de reconstruction ou d'agrandissement, dont la réalisation est expressément prévue par le contrat peuvent bénéficier de l'exonération.

250

Les travaux de construction et de reconstruction réalisés dans le cadre d'un bail à réhabilitation peuvent consister en la démolition complète d'un immeuble suivie de sa reconstruction, des modifications importantes apportées au gros-œuvre de locaux existants, la reconstruction complète après démolition intérieure d'une unité d'habitation suivie de la création d'aménagements neufs ou encore l'aménagement à usage d'habitation de locaux qui constituaient des dépendances d'un local d'habitation sans être eux-mêmes habitables (combles, garages, remises).

260

Les travaux d'agrandissement ont, quant à eux, pour effet d'accroître le volume ou la surface habitable de locaux existants. Tel est le cas de la création d'un étage supplémentaire, d'une véranda ou encore d'une mezzanine.

2° Travaux exclus du bénéfice de l'exonération

270

L'exonération ne s'applique pas au revenu correspondant à la valeur des travaux d'amélioration réalisés par le preneur.

D'une manière générale, les travaux d'amélioration s'entendent de ceux qui ont pour objet d'apporter à un immeuble un équipement ou un élément de confort nouveau ou mieux adapté aux conditions modernes de vie sans cependant modifier la structure de cet immeuble. Il en est ainsi de l'installation du chauffage, des travaux d'isolation, etc.

280

Pour ces travaux, qui reviennent gratuitement au bailleur en fin de bail, leur prix de revient vient majorer le revenu brut foncier du bailleur et donc la base de calcul de la déduction forfaitaire de 14 %. Au titre de la même année, le montant de ces travaux est admis en déduction pour la détermination de son revenu net foncier. Si le bailleur ne connaît pas exactement le montant de ces dépenses, il reste admis qu'il ne les déclare ni en recettes ni en charges.