RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RFPI-DECLA-20-20120912
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 28/12/2015

RFPI – Revenus fonciers – Régime réel d'imposition

Positionnement du document dans le plan :

RFPI - Revenus fonciers et profits du patrimoine immobilier
Revenus fonciers - Régimes d'imposition
Titre 2 : Régime réel d'imposition

Sommaire :

I. Champ d'application du régime réel d'imposition
A. Application de plein droit du régime réel
1. Condition tenant à la nature du revenu
2. Condition tenant au montant du revenu
B. Application sur option du régime réel
II. Modalités de détermination du revenu net foncier
A. Revenu brut à déclarer
B. Charges déductibles pour leur montant réel
1. Charges déductibles
a. Charges énumérées à l'article 31 du CGI
b. Charges déductibles en application de l'article 13 du CGI
2. Conditions générales de déduction
a. Dépenses qui se rapportent à des immeubles dont les revenus sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers
1° Immeubles qui procurent des revenus imposables
2° Immeubles qui procurent des revenus exonérés
3° Immeubles qui procurent pour partie des revenus imposables
b. Dépenses engagées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu
1° Cas général
2° Cas particulier du démembrement de propriété
c. Dépenses effectivement supportées par le propriétaire
1° Sommes déboursées
2° Origine des fonds
3° TVA
d. Dépenses payées au cours de l'année d'imposition
1° Principes
2° Provisions pour charges de copropriété
e. Dépenses justifiées
C. Sort des déficits

1

Pour les contribuables qui n'entrent pas dans le champ d'application du régime du micro-foncier ou qui décident d'opter pour l'application du régime réel d'imposition, le revenu foncier imposable à l'impôt sur le revenu est égal, chaque année, à la différence entre le montant des revenus bruts fonciers et le total des frais et des charges effectivement supportés au cours de l'année et énumérés, pour l'essentiel, à l'article 31 du code général des impôts (CGI).

Les deux régimes d'imposition des revenus fonciers (régime micro-foncier et régime réel) sont exclusifs l'un de l'autre.

Remarque : Pour plus de précisions sur le régime micro-foncier, BOI-RFPI-DECLA-10.

10

Les contribuables qui entrent dans le champ d'application du régime réel d'imposition (***I***) doivent déterminer le revenu net foncier en retranchant du revenu brut les charges effectivement supportées (II).

I. Champ d'application du régime réel d'imposition

20

Le régime réel d'imposition s'applique de plein droit aux propriétaires situés hors du champ d'application du régime micro-foncier (A). Il s'applique également aux contribuables qui optent pour le régime réel d'imposition (B).

A. Application de plein droit du régime réel

30

Le régime réel s'applique de plein droit lorsque le contribuable ou l'un des membres du foyer fiscal est propriétaire d'un ou de plusieurs biens appartenant à certaines catégories (***1***) ou lorsque le revenu brut foncier annuel est supérieur à 15 000 € (2).

1. Condition tenant à la nature du revenu

40

Le régime réel d'imposition s'applique de plein droit, quel que soit le montant des revenus bruts du contribuable, lorsque celui-ci ou l'un des membres du foyer fiscal est propriétaire d'un ou de plusieurs biens ouvrant droit à des régimes particuliers ou détient des parts de certaines sociétés.

L'exclusion du régime micro-foncier, et donc l'application de plein droit du régime réel d'imposition, ne portent que sur la période pendant laquelle le bénéfice des dispositions dérogatoires est demandé ou sur les années au titre desquelles la déduction spécifique en fonction des revenus bruts se trouve applicable.

Remarque : Pour plus de précisions sur le régime micro-foncier, BOI-RFPI-DECLA-10 (§30 et suivants).

2. Condition tenant au montant du revenu

50

Le régime réel d'imposition s'applique de plein droit lorsque le revenu brut foncier annuel du contribuable est supérieur à 15 000 €.

La limite de 15 000 € est appréciée en tenant compte du montant du revenu brut foncier annuel perçu directement par l'ensemble des membres du foyer fiscal, mais également de la quote-part de revenu brut annuel des sociétés dont l'un des membres du foyer fiscal est associé, à proportion de ses droits dans le bénéfice comptable.

Remarque : Pour plus de précisions sur les modalités d'appréciation de la limite de 15 000 €, cf BOI-RFPI-DECLA-10 (§90 et suivants).

B. Application sur option du régime réel

60

Les contribuables placés de plein droit sous le régime micro-foncier peuvent opter pour le régime réel d'imposition des revenus fonciers.

L'option est globale, c'est-à-dire qu'elle s'applique à l'ensemble des revenus fonciers réalisés par le foyer fiscal. Elle n'est soumise à aucun formalisme particulier et résulte de la simple souscription de la déclaration des revenus fonciers n° 2044. Elle doit être exercée dans le délai prévu pour le dépôt de la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 de l'année au titre de laquelle le contribuable demande à être imposé selon ce régime.

Remarque : Pour plus de précisions concernant l'option pour le régime réel d'imposition, voir BOI-RFPI-DECLA-10.

II. Modalités de détermination du revenu net foncier

70

Aux termes de l'article 29 du CGI, le revenu net foncier est égal à la différence entre le montant du revenu brut (A) et le total des charges de la propriété (B).

A. Revenu brut à déclarer

80

Pour les immeubles ou parties d'immeubles donnés en location, le revenu brut est constitué par le montant des recettes brutes perçues par le propriétaire, y compris éventuellement les recettes accessoires. Ces recettes sont augmentées, le cas échéant, du montant des dépenses incombant normalement au bailleur et mises par convention à la charge des locataires. Les subventions et indemnités destinées à financer des charges déductibles sont comprises dans le revenu brut. Il n'est pas tenu compte des sommes versées par les locataires au titre des charges leur incombant (article 29 du CGI).

Pour les immeubles ou parties d'immeubles, autres que les logements, dont le propriétaire se réserve la jouissance, le revenu brut est constitué par le montant des loyers que ces biens pourraient produire s'ils étaient donnés en location (article 30 du CGI), majorés, s'il y a lieu, des recettes accessoires. Aucune correction n'est apportée au revenu brut.

Remarque : Pour plus de précisions sur la définition du revenu brut, voir le BOI-RFPI-BASE-10.

B. Charges déductibles pour leur montant réel

90

A la différence du régime micro-foncier pour lequel les charges sont retenues pour un montant forfaitaire, les contribuables qui relèvent du régime réel d'imposition doivent tenir compte des charges qu'ils ont effectivement supportées.

1. Charges déductibles

100

a. Charges énumérées à l'article 31 du CGI

Les charges de la propriété déductibles pour la détermination du revenu net foncier sont énumérées à l'article 31 du CGI. Il s'agit notamment des dépenses de réparation et d'entretien, des frais d'administration et de gestion, effectivement supportés par le propriétaire, ainsi que de certaines déductions spécifiques.

110

b. Charges déductibles en application de l'article 13 du CGI

En dehors des dépenses expressément visées par l'article 31 du CGI, les propriétaires sont autorisés à déduire les autres frais qu'ils ont supportés, à la condition que ces dépenses soient engagées en vue de l'acquisition ou de la conservation de leur revenu foncier, au sens de l'article 13 du CGI.

C'est ainsi que le propriétaire d'une construction édifiée sur sol d'autrui et donnée en location peut déduire de son revenu brut foncier la redevance qu'il verse au propriétaire du sol à raison de l'occupation du terrain. De même, les frais engagés par un propriétaire pour loger temporairement son locataire durant les travaux affectant le logement loué peuvent être admis en déduction des revenus fonciers, si les conditions de leur exposition permettent de considérer qu'ils sont effectués en vue de la conservation d'un revenu au sens de l'article 13 du CGI et si l'engagement de ces frais et leur montant résultent d'une gestion normale (RM Tibéri, AN JO du 19 août 1991, p. 3299 n° 43716).

2. Conditions générales de déduction

120

Pour être admises en déduction, les charges doivent répondre à certaines conditions générales, sauf dérogations prévues expressément par la loi (notamment pour les déductions spécifiques). Ainsi, ces dépenses doivent :

- se rapporter à des immeubles ou parties d'immeubles dont les revenus sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers ;

- avoir été engagées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu ;

- avoir été effectivement supportées par le propriétaire ;

- avoir été payées au cours de l'année d'imposition ;

- être justifiées.

a. Dépenses qui se rapportent à des immeubles dont les revenus sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers

130

1° Immeubles qui procurent des revenus imposables

Pour être déduites, les charges doivent se rapporter à des immeubles ou parties d'immeubles dont les revenus sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers.

Les dépenses afférentes à des immeubles ou parties d'immeubles dont les revenus sont imposés dans une autre catégorie ne sont pas admises en déduction au titre des revenus fonciers.

Les charges de la propriété des propriétés urbaines ou rurales dont le propriétaire se réserve la jouissance et pour lesquelles aucune exonération (voir §140) n'est applicable sont admises en déduction dans les conditions de droit commun (conditions identiques à celles prévues pour les propriétés données en location).

Toutefois, seules les dépenses qui incombent au propriétaire sont alors admises en déduction, à l'exclusion par conséquent des charges locatives.

Remarque : une dérogation au principe selon lequel les dépenses déductibles doivent se rapporter à des immeubles productifs de revenus fonciers est prévue en faveur des immeubles dont l'usufruit est détenu par un bailleur social (voir BOI-RFPI-BASE-30-20-20 -§**70**).

140

2° Immeubles qui procurent des revenus exonérés

Les dépenses afférentes à des immeubles ou parties d'immeubles dont les revenus sont exonérés ne sont pas admises en déduction.

Il en est ainsi des logements dont le contribuable se réserve la jouissance dont les revenus sont exonérés en application du II de l'article 15 du CGI.

Remarque : Pour plus de précisions, voir BOI-RFPI-CHAMP-20-20.

150

3° Immeubles qui procurent pour partie des revenus imposables

Lorsque l'immeuble procure pour partie seulement des revenus imposables dans la catégorie des revenus fonciers, il est nécessaire de procéder à une ventilation des dépenses. Il en est notamment ainsi lorsque :

- le local commercial, loué meublé ou muni du matériel d'exploitation ou donné en location-gérance (revenus imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux), est situé dans un immeuble dont le surplus est donné en location nue (revenus imposables dans la catégorie des revenus fonciers) ;

- le logement dont le propriétaire se réserve la jouissance (revenus exonérés) est situé dans un immeuble d'habitation dont le surplus est donné en location nue (revenus imposables).

Lorsque les dépenses sont afférentes à l'immeuble pris dans son ensemble (telles que les frais de réfection de la toiture, la taxe foncière, les intérêts de dettes contractées pour l'acquisition de l'immeuble, …), elles doivent être réparties entre les immeubles ou parties d'immeubles dont les revenus sont imposés dans une

autre catégorie ou sont exonérés, et ceux dont les revenus sont imposables (CE, arrêt du 6 janvier 1986, n° 44 472).

Seule la fraction correspondant à cette dernière catégorie de locaux peut être admise en déduction pour la détermination du revenu imposable de l'immeuble. D'une manière générale, cette ventilation s'effectue d'après les pourcentages qui servent à la répartition des charges locatives entre les occupants.

Les précisions suivantes ont été apportées s'agissant de dépenses concourant indistinctement à l'acquisition et à la conservation de revenus de groupements forestiers imposés dans des catégories différentes :

RESCRIT N°2011/30 (FP) du 08/11/2011

Question :

Lorsqu'un groupement forestier perçoit des revenus relevant de catégories d'imposition différentes, quelles sont les règles de déductibilité applicables aux rémunérations, honoraires et commissions concourant indistinctement à l'acquisition et à la conservation de ses différents revenus ?

Réponse :

Les groupements forestiers perçoivent principalement deux types de revenus :

- d'une part, des revenus tirés de la production forestière (vente de coupes de bois) qui entrent dans la catégorie des revenus agricoles définis à l'article 63 du code général des impôts (CGI) ;

- d'autre part, des redevances provenant de la mise à disposition par le groupement au profit de tiers de certains droits attachés aux propriétés comme le droit de chasse. En application de l'article 14 du CGI, lorsqu'ils ne sont pas inclus dans les bénéfices d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale, d'une exploitation agricole ou d'une profession non commerciale, ces redevances constituent des recettes accessoires à la location des propriétés non bâties imposables dans la catégorie des revenus fonciers.

Pour être déductibles des revenus fonciers, les charges doivent :

- avoir été engagées en vue de l'acquisition ou la conservation du revenu ;

- avoir été effectivement payées au cours de l'année d'imposition par le propriétaire ;

- être justifiées ;

- se rapporter à des immeubles ou parties d'immeubles dont les revenus sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers.

Ainsi, les dépenses afférentes à des immeubles ou parties d'immeubles dont les revenus sont imposés dans une autre catégorie ne sont pas admises en déduction au titre des revenus fonciers ; tel est le cas, par exemple, des charges afférentes aux produits imposés dans la catégorie des bénéfices agricoles. En revanche, les charges exposées dans le cadre de la location de droit de chasse, relevant de la catégorie des revenus fonciers, suivent les règles de déductibilité des charges foncières.

S'agissant plus particulièrement des rémunérations, honoraires et commissions versés par un groupement forestier à des tiers au titre de sa gestion ou de la

gestion de ses forêts, ces charges peuvent concourir à acquérir et conserver les différents revenus perçus par le groupement et, partant, relever de différentes catégories de revenus imposables à l'impôt sur le revenu.

Il est alors nécessaire de procéder à une ventilation des dépenses afin de les répartir entre les activités du groupement qui sont imposées dans des catégories différentes.

Dans l'hypothèse où des dépenses concourent indistinctement à l'acquisition et à la conservation de revenus imposés dans des catégories différentes, il est admis que la ventilation de ces dépenses soit réalisée au prorata des revenus concernés.

Chaque fraction de dépense ainsi affectée à chaque activité est déductible ou non en fonction du régime d'imposition des revenus dont elle assure l'acquisition et la conservation.

A cet égard, il est rappelé que le bénéfice du groupement forestier provenant de la coupe de bois est imposé, dans la catégorie des bénéfices agricoles, selon un régime forfaitaire d'imposition prévu à l'article 76 du CGI, sans condition de recettes. Ce bénéfice est fixé chaque année à une somme forfaitaire, égale au revenu cadastral ayant servi au titre de l'année d'imposition de base à la taxe foncière sur les bois et forêts d'exploitation. Ce bénéfice forfaitaire est réputé tenir compte de l'ensemble des charges de l'exploitation, y compris la fraction des rémunérations, honoraires et commissions afférente à l'activité de coupe de bois.

Remarque : Pour plus de précisions sur les immeubles historiques et assimilés, voir BOI-RFPI-SPEC-30-20

b. Dépenses engagées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu

1° Cas général

160

Pour être déductibles, les dépenses doivent être engagées en vue de l'acquisition ou de la conservation d'un revenu. Ne constituent donc pas des charges déductibles :

- les frais d'acte et d'enregistrement exposés lors de l'acquisition d'un immeuble (CE, arrêt du 20 juin 1969, n° 74924) ;

- les arrérages d'une rente viagère versée en paiement du prix d'acquisition d'un immeuble ;

- les frais de démolition d'un immeuble, même si ces travaux ont été effectués en vue de permettre l'édification d'une nouvelle construction mais à l'exception de ceux entrant dans les prévisions du b ter du 1° du I de l'article 31 du CGI

- la perte consécutive à une caution hypothécaire sur un immeuble donné en location lorsque le propriétaire est amené, dans le cadre de cet engagement, à vendre l'immeuble.

2° Cas particulier du démembrement de propriété

170

En principe, les charges foncières ne sont déductibles du revenu brut foncier que dans la mesure où elles ont été engagées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu.

Toutefois, il est dérogé à cette règle au profit des nus-propriétaires.

En effet, lorsque l'immeuble dont la propriété est démembrée est loué par l'usufruitier, le nu-propriétaire est admis, sous certaines conditions, à déduire certaines dépenses qu'il a effectivement supportées des revenus tirés de ses autres propriétés, alors même qu'il ne perçoit aucun revenu imposable de l'immeuble dont il est nu-propriétaire (pour plus de précisions, voir BOI-RFPI-BASE-30-20-20.

c. Dépenses effectivement supportées par le propriétaire

1° Sommes déboursées

180

Le propriétaire ne peut demander que la déduction des sommes qu'il a effectivement déboursées. Sont donc exclues des charges déductibles :

- les dépenses payées directement par des tiers pour le compte du propriétaire sans que celui-ci soit tenu au remboursement de ces dépenses (CE, arrêt du 23 novembre 1977, n° 98227) (voir toutefois les dépenses incombant au propriétaire et mises par convention à la charge du propriétaire BOI-RFPI-BASE-10-20) ;

- l'évaluation du travail fourni par un propriétaire pour l'entretien ou la réparation de ses immeubles ;

- les provisions pour dépenses futures (CE, arrêt du 12 juillet 1989, n° 69679) (voir provisions pour charges de copropriété : §220).

2° Origine des fonds

190

Les dépenses acquittées par le propriétaire sont admises en déduction quelle que soit l'origine des fonds utilisés : fonds propres ou sommes mises à la disposition du propriétaire sous forme de prêt, d'avances ou de donation.

3° TVA

200

Lorsque les dépenses ont été grevées de TVA, la déduction porte en principe sur le montant TVA comprise (CGI, art. 33 quater). Lorsque les loyers sont assujettis à la TVA, les recettes ainsi que les dépenses déductibles relatives à ces locaux doivent être retenues pour leur montant hors TVA.

d. Dépenses payées au cours de l’année d’imposition

1° Principes

210

Les charges à déduire des revenus fonciers s’entendent de celles qui ont été effectivement acquittées au cours de l’année d’imposition, quelle que soit la date à laquelle la dette correspondante a pris naissance ou est venue à échéance, ou la date à laquelle ont été exécutés les travaux auxquels elles se rapportent.

Ainsi, les dépenses payées au cours de l’année d’imposition, mais se rapportant à l’année précédente (telles que des dépenses de travaux effectués au cours des années précédentes) ou, au contraire, à

l'année suivante (telles que des intérêts payés d'avance, acomptes versés sur travaux, etc) sont comprises dans les charges déductibles de l'année d'imposition.

Cette règle s'applique quelle que soit l'origine des fonds utilisés par le bailleur pour s'acquitter de sa dette.

> *Il s'ensuit que, même dans l'hypothèse où des dépenses ont été financées, pour partie, grâce à une subvention et, pour le surplus, à l'aide d'un emprunt remboursable en plusieurs années, ces dépenses doivent être retranchées, au fur et à mesure de leur règlement, des revenus de l'année de leur paiement aux entrepreneurs, alors même que ce paiement aurait été effectué directement par l'organisme de crédit, et non de celle au cours de laquelle le contribuable a remboursé à l'organisme prêteur la somme qu'il lui avait empruntée en vue de financer lesdites dépenses (CE, arrêt du 8 novembre 1972, n° 85336).*

2° Provisions pour charges de copropriété

220

Conformément aux dispositions du a quater du 1° du I de l'article 31 CGI, les propriétaires bailleurs peuvent déduire les provisions pour charges de copropriété, sous réserve d'une régularisation de cette déduction l'année suivante.

Ainsi, les dépenses couvertes par la provision ne sont pas déductibles directement mais par le biais de la provision pour charges de copropriété, sous réserve de la régularisation l'année suivante.

Remarque : Pour plus de précisions, voir BOI-RFPI-BASE-20-70**.**

En revanche, les dépenses ayant donné lieu aux provisions spéciales mentionnées à l'article 18 de la loi n° 65-557 du 10 juillet 1965 modifiée, doivent être déduites à la date de leur paiement, à la condition bien entendu qu'elles présentent le caractère de charges déductibles. Le copropriétaire ne peut déduire cette charge qu'au titre de l'année où elle a été effectivement versée par le syndic de la copropriété aux fournisseurs ou aux entreprises.

e. Dépenses justifiées

230

Le contribuable doit être en mesure de justifier, par tous les moyens de preuve en sa possession, de la réalité des dépenses dont il demande la déduction, de leur nature et de leur montant.

Cette règle ne s'applique pas aux dépenses déductibles pour un montant forfaitaire (autres frais de gestion déduits pour un montant de 20 € par local).

Remarque : Pour plus de précisions sur la prise en compte forfaitaire de certains frais de gestion, voir BOI-RFPI-BASE-20-10- §240 et s.

C. Sort des déficits

240

Le déficit foncier qui résulte des dépenses déductibles autres que les intérêts d'emprunt, est imputable, dans une certaine limite et sous certaines conditions, sur le revenu global.

La fraction du déficit supérieure à cette limite ainsi que celle correspondant aux intérêts des emprunts sont uniquement reportables sur les revenus fonciers du contribuable au cours des dix années

suivantes.

Remarque : Pour plus de précisions sur les règles d'imputation des déficits, voir BOI-RFPI-BASE-30-20 .

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 13/11/2026