RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RFPI-BASE-20-30-30-20151228
Date de publication : 28/12/2015

RFPI - Revenus fonciers - Charges déductibles - Dépenses de travaux - Modalités de déduction

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 2 : Charges déductibles
Chapitre 3 : Dépenses de travaux
Section 3 : Modalités de déduction

Sommaire :

I. Conditions de déduction
A. Dépenses engagées en vue de l'acquisition ou la conservation du revenu
1. Local dont le propriétaire se réserve la jouissance
2. Travaux supportés par le nu-propriétaire
3. Travaux réalisés dans le cadre d'une vente d'immeuble à rénover
B. Dépenses effectivement payées par le propriétaire
1. Dépenses payées
2. Acompte
3. TVA effectivement supportée
4. Travaux financés pour partie par une subvention
5. Démembrement de propriété
C. Dépenses justifiées
D. Règles de non-cumul
II. Montant de la déduction
A. Dépenses de travaux
B. Frais accessoires
C. Indemnité d'éviction pour la réalisation des travaux
D. Frais de relogement
E. Propriétaire réalisant lui-même les travaux
F. Propriétaire faisant appel à des salariés pour l'exécution des travaux
G. Travaux effectués par un entrepreneur sur un bâtiment lui appartenant en propre
III. Situation des travaux réalisés sur des parties communes de copropriété
A. Déduction des provisions pour charges
B. Conséquence sur la déduction des travaux par le copropriétaire-bailleur

I. Conditions de déduction

1

Pour être admises en déduction, les dépenses correspondant à des travaux déductibles doivent répondre aux conditions générales de déduction des charges exposées au BOI-RFPI-BASE-20. Cependant certaines précisions sont apportées ci-après.

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

1. Local dont le propriétaire se réserve la jouissance

10

Un propriétaire qui reprend possession d'un appartement après le départ de ses locataires en vue de l'occuper doit être regardé comme s'en réservant la jouissance.

Étant exonéré en application du II de l'article 15 du code général des impôts (CGI), il ne peut donc déduire de son revenu global ou d'autres revenus fonciers imposables le montant des travaux de remise en état, même si ceux-ci sont consécutifs aux détériorations du locataire.

2. Travaux supportés par le nu-propriétaire

20

Sur ce point, il convient de se reporter au BOI-RFPI-BASE-30-20-20.

3. Travaux réalisés dans le cadre d'une vente d'immeuble à rénover

25

Les travaux réalisés dans le cadre d'un contrat de vente d'immeuble à rénover (VIR), prévu à l'article L.262-1 du code de la construction et de l'habitation, constituent un élément du prix d'acquisition de l'immeuble (BOI-RFPI-PVI-20-10-20-10 au II-H § 140). Partant, ces travaux s'analysent comme des dépenses en capital qui n'ont pas vocation, en tant que telles, à être prises en compte pour la détermination des revenus fonciers imposables, même lorsque l'immeuble ainsi acquis est destiné à être donné en location.

En effet, en application du 1 de l'article 13 du CGI, pour être déductibles les dépenses de travaux doivent avoir été engagées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu.

En conséquence, la part du prix d'acquisition relative aux dépenses de travaux réalisés dans le cadre d'un contrat de vente d'immeuble à rénover ne peut être considérée comme une charge déductible des revenus fonciers imposables à l'impôt sur le revenu.

B. Dépenses effectivement payées par le propriétaire

1. Dépenses payées

30

Dans le cas d'un immeuble donné en location, les dépenses déductibles du revenu brut foncier d'une année s'entendent de celles qui ont été effectivement acquittées par le propriétaire au cours de cette

même année.

2. Acompte

40

Les acomptes sur travaux sont retenus pour le calcul du revenu foncier de l'année de versement, même si les travaux ne sont exécutés qu'au cours d'une année ultérieure (CE, arrêt du 16 février 2000, n° 188967).

3. TVA effectivement supportée

50

Les dépenses déductibles de réparation, d'entretien ou, le cas échéant, d'amélioration, sont prises en compte pour leur montant TVA comprise. Cette règle comporte toutefois une exception pour les bailleurs dont les loyers sont assujettis à la TVA de plein droit ou sur option (CGI, art. 33 quater).

4. Travaux financés pour partie par une subvention

60

Les travaux qui font l'objet de subventions ou indemnités sont déductibles en totalité l'année de leur paiement. Les subventions ou indemnités allouées pour la réalisation de travaux déductibles ont toutefois le caractère d'une recette imposable (CGI, art. 29) et doivent être comprises dans le revenu brut de l'immeuble au titre de l'année au cours de laquelle les fonds ont été mis à la disposition du contribuable ou de l'organisme de crédit.

Même dans l'hypothèse où les dépenses de réparation 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.

5. Démembrement de propriété

70

En cas de démembrement du droit de propriété d'un immeuble donné en location entre un nu-propriétaire et un usufruitier, les dépenses sont déductibles des revenus de celui qui en a effectivement supporté la charge.

C. Dépenses justifiées

80

Les dépenses déduites au titre des revenus fonciers doivent être appuyées de pièces justificatives que les contribuables peuvent être appelés à produire à la demande de l'administration (CE, arrêt du 12 juillet 1989, n° 69679).

Ces justificatifs sont constitués de factures, de plans, de photographies et de tous autres éléments permettant d'établir avec précision la nature, le montant et la réalité de la charge supportée. Ces documents sont susceptibles d'être examinés ultérieurement, en cas de contrôle ou de réclamation (RM Barrot n° 8809, JO AN

du 7 septembre 1998, p. 4904).

Les déductions opérées peuvent être remises en cause après analyse des pièces justificatives correspondantes, dans le cadre d'une procédure de rectification au cours de laquelle le contribuable est invité à formuler ses observations. Cet échange d'informations suffit le plus souvent à éclairer l'administration, notamment sur la nature des travaux effectués. Cela étant, les règles de procédure ne s'opposent pas, lorsque les circonstances l'exigent, à ce que l'administration, sur demande écrite du contribuable, complète son information par une visite sur les lieux.

D. Règles de non-cumul

90

Le contribuable qui demande le bénéfice de la réduction d'impôt en faveur de l'acquisition d'une résidence de tourisme en vue de sa réhabilitation (CGI, art. 199 decies EA), applicable aux acquisitions réalisées jusqu'au 31 décembre 2010, doit renoncer à la faculté de déduire ces dépenses pour leur montant réel ou sous la forme d'une déduction au titre de l'amortissement pour la détermination du revenu foncier (CGI, art. 199 decies EA).

Il en est de même pour le contribuable qui demande le bénéfice de la réduction d'impôt en faveur des travaux réalisés dans les logements touristiques (CGI, art. 199 decies F).

Par ailleurs, il est précisé que conformément aux dispositions du F du I de l'article 199 novovicies du CGI, les dépenses de travaux retenues pour le calcul de la réduction d'impôt en faveur de l'investissement locatif intermédiaire « Duflot / Pinel » (BOI-IR-RICI-360) ne peuvent faire l'objet d'une déduction pour la détermination des revenus fonciers.

Enfin, lorsque le contribuable bénéficie à raison des dépenses éligibles de la réduction d'impôt sur le revenu au titre des dépenses supportées en vue de la restauration complète d'un immeuble bâti situé dans certaines zones (dispositif « Malraux »), prévue à l'article 199 tervicies du CGI, les dépenses correspondantes ne peuvent faire l'objet d'aucune déduction pour la détermination des revenus fonciers. Le contribuable peut choisir, le cas échéant, de renoncer au bénéfice de cette réduction d'impôt et déduire de ses autres revenus fonciers les dépenses de travaux de restauration déductibles selon les règles de droit commun (BOI-IR-RICI-200-30 au V-B § 160).

Toutefois, dès lors que les dépenses de travaux, éligibles à la réduction d'impôt « Malraux », sont réalisées dans le cadre d'un contrat de vente d'immeuble à rénover, en cas de renonciation du contribuable au bénéfice de la réduction d'impôt « Malraux », ces travaux conservent leur traitement fiscal de droit commun au regard des revenus fonciers et, à ce titre, ne sont pas déductibles (cf. I-A-3 § 25).

II. Montant de la déduction

A. Dépenses de travaux

100

Les dépenses s'entendent de celles effectivement payées par le contribuable au cours de l'année d'imposition.

B. Frais accessoires

110

En sus des sommes effectivement payées au cours de l'année d'imposition à raison des travaux proprement dits, il convient d'admettre en déduction les dépenses connexes et accessoires tels que les honoraires versés à l'architecte en contrepartie de l'établissement et du contrôle des devis, ainsi que de la direction et de la surveillance des travaux.

C. Indemnité d'éviction pour la réalisation des travaux

120

L'indemnité d'éviction qui a pour objet de libérer les locaux en vue de les relouer dans de meilleures conditions, c'est-à-dire d'entraîner une augmentation du revenu tiré de l'immeuble, est déductible des revenus fonciers (CE, arrêt du 8 juillet 2005, n° 253291, ECLI:FR:CESSR:2005:253291.20050708). Le caractère déductible de l'indemnité d'éviction n'est pas conditionné par le caractère déductible des travaux dont l'éviction est le préalable.

D. Frais de relogement

130

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 l'acquisition ou 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 n° 43716, JO AN du 19 août 1991, p. 3299).

E. Propriétaire réalisant lui-même les travaux

140

Lorsque les travaux sont réalisés par le propriétaire lui-même seul le prix d'achat des matériaux est déductible. Le travail personnellement effectué par le contribuable n'est pas pris en compte.

F. Propriétaire faisant appel à des salariés pour l'exécution des travaux

150

Les salaires payés à la personne chargée de la surveillance et de l'exécution des travaux d'entretien et de réparation ainsi qu'aux ouvriers placés sous ses ordres sont admis en déduction lorsqu'ils se rapportent à des dépenses elles-mêmes déductibles.

Ainsi, un propriétaire qui emploie au mois ou à la journée un ouvrier pour réparer un immeuble donné en location peut déduire de son revenu brut foncier le salaire qu'il lui verse, dès lors que ce salaire correspond effectivement à des travaux de réparation ou d'entretien effectués sur un immeuble dont le revenu réel est pris en compte pour l'établissement de l'impôt sur le revenu.

Il lui appartient de justifier par tous les moyens de preuve en sa possession de la nature et du montant des dépenses. Cette justification peut être apportée par la production des factures des matériaux et des reçus de cotisations établis par l'URSSAF au vu des bordereaux récapitulatifs de cotisations déposés par l'employeur et faisant apparaître son nom et son adresse, la désignation du ou des emplois déclarés, le montant total du coût salarial supporté, l'identité et l'adresse du ou des salariés employés ainsi que le montant des sommes versées à chacun d'eux, L'adresse de réalisation des travaux doit également être justifiée (RM Deprez n° 19832, JO AN du 28 décembre 1998, p. 7073).

G. Travaux effectués par un entrepreneur sur un bâtiment lui appartenant en propre

160

Sous réserve que les immeubles fassent effectivement partie du patrimoine privé de l'exploitant, les dépenses de matériaux et de main-d'œuvre exposées pour leur réparation doivent être distraites du compte de résultat à la clôture de chaque exercice et prises en compte pour la détermination du revenu net foncier du propriétaire.

III. Situation des travaux réalisés sur des parties communes de copropriété

A. Déduction des provisions pour charges

170

La déduction des provisions pour charges de copropriété, sous réserve d'une régularisation l'année suivante, est prévue au a quater du 1° du I de l'article 31 du CGI.

Cependant, seules sont déductibles les provisions pour dépenses, comprises ou non dans le budget prévisionnel de la copropriété, prévues aux articles 14-1 et 14-2 de la loi n° 65-557 du 10 juillet 1965. Les provisions déductibles sont donc celles afférentes aux :

- dépenses courantes de maintenance, de fonctionnement et d'administration des parties communes et équipements communs de l'immeuble. Elles sont comprises dans le budget prévisionnel de la copropriété (loi n° 65-557 du 10 juillet 1965, art. 14-1) ;

- dépenses pour travaux qui n'ont pas à figurer dans le budget prévisionnel et dont la liste est fixée par décret en Conseil d'État (loi n° 65-557 du 10 juillet 1965, art. 14-2 ; décret n° 2004-479 du 27 mai 2004).

180

Les provisions spéciales destinées à faire face à des travaux non encore décidés par l'assemblée générale, prévues par l'article 18 de la loi n° 65-557 du 10 juillet 1965, ne sont pas concernées par cette déduction. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au BOI-RFPI-BASE-20-70.

B. Conséquence sur la déduction des travaux par le copropriétaire-bailleur

190

Les travaux couverts par la provision ne sont pas déductibles directement mais par le biais de la provision pour charges de copropriété, sous réserve de la régularisation de cette déduction l'année suivante. Il en est de même pour les dépenses de réparations locatives couvertes par la provision, étant précisé que dans ce cas, ces dépenses feront nécessairement l'objet d'une régularisation l'année suivante dès lors qu'elles ne sont pas en principe déductibles en tant que telles (BOI-RFPI-BASE-20-30-20).

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, continuent à être déduites dans les conditions de droit commun, c'est-à-dire à la date de leur paiement si elles présentent le caractère de charges déductibles. Le copropriétaire ne peut déduire ces charges qu'au titre de l'année où elle ont été effectivement versées par le syndic de la copropriété aux fournisseurs ou aux entreprises.