

1.6.1.

REVENUS FONCIERS

→ FISCAL

## Nouveautés 2019 pour les revenus fonciers et les investissements locatifs aidés

Nous proposons une synthèse des nouveautés législatives et des précisions doctrinales et jurisprudentielles intervenues en 2019 relatives aux revenus fonciers et aux investissements locatifs aidés Pinel, Scellier et Denormandie ancien.

- ✓ La jurisprudence illustre les notions de revenus imposables dans la catégorie des revenus fonciers et de dépenses déductibles de ces mêmes revenus. / 1-1
- ✓ La déduction des charges des revenus fonciers 2019 obéit à des règles particulières. / 1-5
- ✓ Plusieurs dispositifs sont prorogés et/ou aménagés. Il en est ainsi de la déduction Cosse, de l'investissement locatif Denormandie ancien et de la loi Malraux pour les investissements réalisés dans les quartiers anciens dégradés. / 1-11
- ✓ L'administration fiscale a modifié sa doctrine relative à l'appréciation du nombre d'investissements éligibles aux réductions d'impôt sur le revenu Scellier, Duflot, Pinel et Denormandie ancien. / 1-14
- ✓ Le décret sur le plafonnement des frais et commissions est paru. / 1-15

### Revenus imposables

#### Revenus imposables dans la catégorie des revenus fonciers

1-1 Les revenus d'un immeuble inscrit au bilan d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale relevant de l'IR sont, en principe, imposables dans la catégorie des BIC. Toutefois, selon la règle dite de la « théorie du bilan », le bénéfice doit être diminué du montant des produits qui ne proviennent pas de l'activité exercée à titre professionnel et augmenté des charges qui ne sont pas nécessitées par l'exercice de cette activité, sauf si ceux-ci ont un caractère marginal (CGI art. 155, II,1 ; voir RF 1110, § 25 à 29). Les produits et les charges ainsi extournés du BIC sont imposables dans la catégorie de revenus correspondant à la nature du bien. Les produits de la location des immeubles relèvent donc des revenus fonciers.

La Cour administrative d'appel de Paris s'est prononcée sur le cas d'un marchand de biens estimant que la théorie du bilan ne lui était pas applicable à propos de douze biens immobiliers donnés en location. Ce contribuable considérait que les produits correspondant devaient rester rattachés à son BIC et ne devaient pas être rattachés, comme le soutenait l'administration, à la catégorie des revenus fonciers. Le juge lui donne tort. Les biens donnés en location, initialement inscrits en stock, avaient été transférés dans des comptes d'immobilisations et un amortissement avait été comptabilisé à la suite de ce transfert.

Les biens qui ne font plus partie du stock ne peuvent pas être associés à l'activité de marchand de biens exercée à titre professionnel, même à titre marginal ou accessoire. Dépourvus de lien avec cette activité, les revenus litigieux sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers (CAA Paris 27 juin 2019, n° 18PA00364 ; voir « Revenus fonciers et SCI – Investissements locatifs aidés », RF 1101, § 165 et 166).

### Indemnités imposables

#### 1-2 Indemnité d'occupation

Une indemnité d'occupation représentative du prix d'un loyer est imposable dans la catégorie des revenus fonciers. Tel est notamment le cas de l'indemnité versée en contrepartie de la jouissance privative du logement familial à l'un des époux, dans le cadre d'une procédure de divorce (rép. La Raudière n° 21788, JO 3 décembre 2019, AN quest. p. 10505 ; voir RF 1101, § 244).

#### 1-3 Indemnité d'immobilisation

Sont imposables, dans la catégorie des revenus fonciers, les revenus trouvant leur origine dans le droit de propriété. Est ainsi comprise dans le revenu brut foncier, l'indemnité d'immobilisation versée au promettant dans le cadre d'une promesse unilatérale de vente, en ce qu'elle représente le prix de l'exclusivité sur l'immeuble consentie au bénéficiaire (CAA Douai 23 avril 2019, n° 17DA00137 ; voir RF 1112 à paraître, § 252).

### Abandon de loyers

#### 1-4 Les loyers que le bailleur a renoncé à encaisser doivent, en principe, être compris dans les recettes brutes, pour la détermination de son revenu foncier, dès lors qu'ils peuvent être regardés comme constitutifs d'un acte de disposition ou d'une libéralité au bénéfice du preneur (BOFIP-RFPI-BASE-10-10-§ 70-14/02/2014).

Le Conseil d'État a jugé que tel n'est pas le cas lorsque le bailleur établit qu'il a eu intérêt à renoncer temporairement à la perception du loyer pour ne pas accroître les importantes difficultés de trésorerie du locataire plutôt que d'avoir à supporter les charges inhérentes à son éviction et à une nouvelle affectation des locaux (CE 29 septembre 1991, nos 75021 et 75022). La cour administrative d'appel de Paris refuse d'appliquer cet assouplissement à une société qui a consenti pendant 2 ans l'abandon des loyers qui lui étaient dus par une société commerciale dont elle détient 70 % du capital et dont elle est la gérante. La preuve des difficultés financières de la société locataire est, en l'espèce, jugée non établie (CAA Paris 3 octobre 2019, n° 18PA00243 ; voir RF 1101, § 255).

### Déduction des charges

#### Règles spécifiques de déduction en 2018 et 2019

#### 1-5 En matière de revenus fonciers, une charge est déductible à condition qu'elle ait été payée au cours de l'année d'imposition, quelle que soit la date à laquelle la dette correspondante est venue à échéance.

La mise en place du prélèvement à la source, et plus particulièrement du CIMR, s'est accompagnée de règles spécifiques de déduction.

Ainsi, étaient déductibles des revenus fonciers perçus en 2018 (voir RF 1101, § 94) :

- les dettes afférentes à des charges foncières (récurrentes ou non) payées en 2018 (quelle que soit la date d'échéance) ;
- les dettes afférentes à des charges récurrentes échues en 2018 (quelle que soit la date de leur paiement).

Sont déductibles des revenus fonciers perçus en 2019, dans les conditions de droit commun :

- les dettes afférentes à des charges foncières non récurrentes payées en 2019 (quelle que soit la date d'échéance) ;

- les dettes afférentes à des charges foncières récurrentes payées en 2019 et venant à échéance en 2019 ou postérieurement.

Par ailleurs pour les dépenses de travaux dits pilotables, le montant des dépenses déductibles en 2019 est apprécié globalement sur les années 2018 et 2019. Ainsi, pour la détermination des revenus fonciers de 2019, les dépenses de travaux pilotables sont déductibles à concurrence de la moyenne des charges payées en 2018 et en 2019 (règle dite de la moyenne) (loi 2016-1917 du 29 décembre 2016 modifiée, art. 60, II.K. 1.2° ; voir RF 1101, § 103) si le bien est affecté en 2019 à la location dans la catégorie des revenus fonciers.

Cette règle de la moyenne ne s'applique pas aux travaux d'urgence, aux travaux portant sur un immeuble acquis en 2019 ou sur un immeuble classé ou labellisé en 2019 (rép. Loisier n° 3795, JO du 2 janvier 2020, Sén. quest. p. 30).

#### → À NOTER

Les déclarations des revenus fonciers 2044 et 2044 spéciale (millésime 2020) seront aménagées en conséquence.

Nous consacrerons une étude complète à cette question dans un prochain feuillet.

### Charges afférentes à un logement vacant

- 1-6** Pour être déductibles, les charges de la propriété doivent, par ailleurs, se rapporter à des immeubles ou à des parties d'immeubles dont les revenus sont imposables (voir RF 1101, § 261).

À défaut de location effective, le propriétaire doit être regardé comme se réservant la jouissance du bien (les charges ne sont pas déductibles) à moins d'apporter la preuve qu'il a effectué les diligences nécessaires en vue de le louer (CAA Marseille 29 mai 2019, n° 17MA02001).

### Travaux déductibles : décisions de jurisprudence

- 1-7** Nature des travaux déductibles (rappel)

Les dépenses de travaux réalisés sur des immeubles qui procurent des recettes imposables dans la catégorie des revenus fonciers sont, sous certaines conditions, déductibles (BOFIP-RFPI-BASE-20-30-12/09/2012). Les critères pris en compte pour apprécier cette déductibilité font l'objet d'une jurisprudence abondante.

En principe, seules sont déductibles des revenus fonciers les dépenses de réparation et d'entretien (voir RF 1101, § 466) et les dépenses d'amélioration, sous condition d'affectation du logement à l'habitation (voir RF 1101, § 474). En revanche, les dépenses afférentes à des travaux de construction, de reconstruction ou d'agrandissement ne sont pas déductibles des revenus fonciers des contribuables (voir RF 1101, § 480).

- 1-8** Travaux de construction, de reconstruction ou d'agrandissement

Doivent être regardés comme des travaux de reconstruction ou d'agrandissement les travaux comportant la création de nouveaux locaux d'habitation, ceux ayant pour effet d'apporter une modification importante au gros œuvre ou encore ceux qui ont pour effet d'accroître le volume ou la surface habitable de locaux existants.

En ce qui concerne les travaux d'aménagement interne, ils sont assimilés à des travaux de reconstruction ou d'agrandissement dès lors que, par leur importance, ils affectent le gros œuvre ou augmentent le volume ou la surface habitable du logement.

Cette assimilation a été rappelée tant par le Conseil d'État en présence de travaux d'une telle importance qu'ils équivalaient à une reconstruction d'immeuble (CE 29 mai 2019, n° 421237 ; voir FH 3802, §§ 4-1 et 4-2), que par les juges d'appel en présence de travaux ayant accru de façon significative le volume et la surface de locaux existants (CAA Nancy 3 juin 2019, n° 17NC01944 ; voir FH 3802, §§ 4-1 et 4-2 ; voir RF 1101, § 489).

En revanche, la qualification d'agrandissement suppose seulement un accroissement de la surface habitable, peu important que les travaux n'aient pas pour effet de modifier le gros œuvre ou la structure de l'immeuble (CAA Nancy 3 juin 2019, n° 17NC01944 ; voir FH 3802, §§ 4-1 et 4-2 ; CAA Nantes 15 novembre 2019, n° 18NT02752 ; voir FH 3819, § 2-3).

#### **1-9 Justification des dépenses déductibles des revenus fonciers**

Lorsque les dépenses sont, par leur nature, constitutives de charges foncières déductibles (voir § 1-7) (voir RF 1101, § 466), le contribuable doit justifier de la réalité, de la nature et du montant de ces dépenses, sous risque de déchéance de tout droit à déduction (voir RF 1101, §§ 267 et 495).

Lorsque des dépenses de nature différentes sont réalisées simultanément, le caractère déductible des dépenses engagées s'apprécie indépendamment, catégorie par catégorie, à condition d'être dissociables. A contrario, si le contribuable ne peut pas produire de pièces justificatives suffisamment précises de la dissociation, l'ensemble des travaux est généralement considéré comme non déductible (voir RF 1101, § 489).

Toutefois, la seule production de factures détaillées ne suffit pas en elle-même à démontrer que des travaux de rénovation ou d'amélioration sont dissociables de travaux d'agrandissements. Le contribuable est tenu d'établir que les travaux qu'il entend déduire sont sans lien avec l'agrandissement du logement (CAA Nantes 15 novembre 2019, n° 18NT02752 ; voir FH 3819, §§ 2-1 à 2-4).

#### **1-10 Justification des dépenses déductibles du revenu global**

Lorsque les dépenses de travaux sont réalisées sur des immeubles historiques ou assimilés ou sur des immeubles labellisés par la fondation du patrimoine, certaines dépenses de travaux peuvent être déduites sous des modalités particulières.

- Si l'immeuble est productif de revenus, les règles prévues pour la détermination des revenus fonciers sont applicables (toutefois, en cas de déficit foncier, celui-ci est imputable sur le revenu global sans limitation particulière).
- Si l'immeuble ne donne lieu à la perception d'aucune recette, les charges foncières admises en déduction le sont directement sur son revenu global.
- Lorsque l'immeuble n'est que partiellement classé (voir RF 1101, § 950), le régime dérogatoire d'imputation sur le revenu global ne s'applique qu'aux travaux exposés sur les éléments classés ou inscrits ou ceux qui sont nécessaires à la conservation ou à l'entretien des parties classées.

Comme en droit commun, le contribuable doit apporter la preuve de la réalité et du montant de la dépense exposée. En outre, s'il entend bénéficier du régime dérogatoire, il doit également établir le lien entre la dépense engagée et la partie classée de l'immeuble.

Cette preuve ne saurait être faite par la seule production de chèques ou de tableaux de synthèses insuffisamment détaillés et établis par le contribuable, qui ne sont étayés par aucun justificatif permettant de lier les charges exposées à la préservation des parties protégées (CAA Douai 17 octobre 2019, n° 17DA00902 ; voir FH 3818, § 6-4).

À noter toutefois que ces dépenses peuvent être déduites des revenus fonciers dans les conditions de droit commun, dès lors qu'elles sont nécessaires à l'acquisition et à la conservation du revenu foncier (voir RF 1101, §§ 466 et 467 ; voir FH 3818, § 6-5). Les dépenses doivent alors être justifiées (voir § 1-9), ce qui n'était pas le cas en l'espèce.

### **Déduction Cosse**

**1-11** La loi de finances pour 2020 (loi 2019-1479 du 28 décembre 2019, JO du 29, art. 23 ; voir RF 1101, § 560) :

- proroge le dispositif Cosse pour une durée de 3 ans. Des conventions peuvent donc être conclues avec l'ANAH jusqu'au 31 décembre 2022 ;