

REVENU IMPOSABLE

Revenu des immeubles urbains - Déduction forfaitaire

Études F-11 630-22, F11 640-4, F-11 650 et F-11 660

Création d'une déduction forfaitaire en cas de mise en location de l'ancienne résidence principale pour raison professionnelle (Art. 12)

Les contribuables qui débutent une nouvelle activité professionnelle entre le 1^{er} juillet 2005 et le 31 décembre 2007 en transférant à cette occasion leur habitation principale à plus de 200 km, peuvent opérer une déduction de 10 % sur les revenus bruts annuels tirés de la location nue de leur ancienne habitation.

La nouvelle activité doit être exercée pendant une durée au moins égale à six mois consécutifs.

Le logement doit être donné en location immédiatement après le transfert du domicile, qui doit intervenir dans l'année suivant la date du début de l'exercice de la nouvelle activité. La nouvelle résidence principale doit être prise en location.

La déduction s'applique jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit la date de mise en location ou jusqu'à la date de l'acquisition d'une nouvelle habitation principale si elle est antérieure. Elle est exclusive du bénéfice du régime micro-foncier.

113. Afin de favoriser la mobilité professionnelle des contribuables propriétaires de leur habitation principale, le présent article institue une déduction forfaitaire applicable au montant des revenus fonciers qu'ils perçoivent au cours des trois premières années de la location de leur ancienne habitation.

Le bénéfice de cet avantage est réservé aux contribuables locataires de leur nouvelle habitation principale (CGI, art. 31, I, 1^o, i nouveau). Cette mesure permettra d'atténuer le coût en impôt lié à la location de l'ancienne résidence principale.

Cette mesure poursuit un objectif équivalent au dispositif de crédit d'impôt en faveur de la mobilité des demandeurs d'emploi pour la reprise d'une activité salariée (V. n^o 56).

114. Entrée en vigueur - À défaut de disposition particulière et en application de l'article 1, II, 1^o de la loi de finances, ces nouvelles dispositions sont applicables à compter de l'imposition des revenus perçus en 2005, aux contribuables qui débutent une nouvelle activité entre le 1^{er} juillet 2005 et le 31 décembre 2007.

Exemple : Un contribuable débute une activité professionnelle le 1^{er} septembre 2005 et transfère son habitation principale à plus de 200 km, le 1^{er} octobre 2005. Il signe un bail pour la location de son ancienne résidence principale à compter du 1^{er} novembre 2005. Ce contribuable peut bénéficier de la déduction de 10 % sur les loyers perçus en 2005.

Cette déduction n'est pas applicable, si l'activité professionnelle n'est pas poursuivie au cours des deux premiers mois de l'année 2006 (V. n^o 122).

Toutefois, l'application effective de cette mesure est subordonnée à la publication du décret qui doit en préciser les conditions d'application.

► Personnes concernées

Personnes physiques

115. Compte tenu de la rédaction retenue, seuls les contribuables personnes physiques peuvent bénéficier de la nouvelle déduction.

Les logements donnés en location par une société soumise ou non à l'impôt sur le revenu ne devraient pas ouvrir droit à la déduction, y compris pour la part revenant à l'associé qui transfère son habitation principale pour des raisons professionnelles.

L'Administration devrait également admettre que la nouvelle déduction bénéficie aux personnes titulaires de droits indivis ou démembrements (usufruitier) sur leur logement.

On attendra toutefois sur ces différents points les commentaires administratifs.

Domicile fiscal situé en France

116. La nouvelle mesure s'applique aux contribuables domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI.

Aux termes de l'article 4 B, 1 du CGI, sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France, qu'elles soient de nationalité française ou étrangère :

- les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal ;
- celles qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire ;
- celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques.

Pour qu'un contribuable soit domicilié en France, il suffit que l'un de ces critères soit rempli.

Les contribuables non domiciliés fiscalement en France ne peuvent donc pas bénéficier de cette déduction même si les revenus tirés de la location de leur résidence principale sont imposables en France dans la catégorie des revenus fonciers.

En revanche, les contribuables domiciliés fiscalement en France, dont la résidence principale est située à l'étranger, devraient pouvoir bénéficier de la déduction, sous réserve des conventions internationales.

Imposition dans la catégorie des revenus fonciers

117. La nouvelle déduction est réservée aux contribuables dont les revenus provenant de la location du logement sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers. Elle ne s'applique donc pas aux logements inscrits à l'actif d'une entreprise individuelle même s'ils sont loués nus.

► Logements concernés

118. Il s'agit du logement que le contribuable occupait à titre de résidence principale avant sa mise en location pour raisons professionnelles.

Il convient de rappeler qu'est considérée comme l'habitation principale d'un foyer fiscal la résidence habituelle et effective du contribuable et où se situe le centre de ses intérêts professionnels et matériels. Lorsque le contribuable exerce une activité l'obligeant à de fréquents déplacements, la résidence principale est le logement où réside sa famille.

119. La nouvelle déduction étant codifiée sous l'article 31, I, 1^o du CGI, elle ne peut concerner que les propriétés urbaines, à l'exclusion des logements qui font partie intégrante d'une exploitation agricole.

Les dépendances immédiates et nécessaires du logement pour lequel la déduction est demandée pourraient également ouvrir droit

à la déduction lorsque les conditions suivantes sont cumulativement remplies :

- elles sont situées dans le même immeuble ou le même ensemble immobilier (résidence) que le logement ;
- elles sont louées au locataire du logement ;
- elles sont occupées par l'occupant du logement.

On attendra les commentaires de l'Administration sur la location isolée de dépendances de logements comme les emplacements de stationnement ou les garages.

120. S'agissant du local affecté à la résidence principale du contribuable, la déduction ne peut concerner que des **locaux à usage d'habitation**.

La circonstance que le logement donné en location constitue également le domicile commercial de l'entreprise du locataire ne serait toutefois pas de nature à faire échec à l'application de cet avantage fiscal dès lors que le logement donné en location est totalement affecté à usage d'habitation.

Les **locaux à usage mixte** ne pourraient en principe ouvrir droit au bénéfice de la nouvelle déduction. On attendra toutefois de savoir si l'Administration reprend sa mesure de tempérament traditionnelle qui consiste à admettre l'application de la mesure si le local est affecté à l'habitation pour les trois quarts au moins de sa superficie.

► Conditions d'application

Conditions tenant à la nouvelle activité professionnelle

121. Nature de l'activité - Le transfert de l'habitation principale doit avoir lieu pour des « **raisons professionnelles** », c'est-à-dire pour que le contribuable exerce, soit une nouvelle activité, soit la même activité que celle qu'il exerçait précédemment, mais en un lieu différent.

Il pourrait s'agir de toute activité professionnelle salariée, commerciale, non commerciale ou agricole (Rapp. AN n° 2568, T. II).

L'avantage fiscal ne serait subordonné à aucune condition tenant à la nature du contrat de travail (durée déterminée ou indéterminée).

122. Encadrement dans le temps - La nouvelle activité professionnelle doit avoir débuté entre le **1^{er} juillet 2005 et le 31 décembre 2007** et être exercée pendant une durée au moins égale à six mois consécutifs.

L'Administration devrait admettre l'application de la déduction de 10 % au titre de l'année au cours de laquelle l'activité professionnelle a débuté, même si pour l'année en cause la durée est inférieure à 6 mois.

Ainsi, la déduction de 10 % qui aurait été pratiquée serait reprise lorsque la condition de durée d'exercice de la nouvelle activité n'est pas remplie au titre de l'année suivante.

Conditions tenant à l'ancienne habitation principale

123. L'ancienne habitation principale du contribuable, pour laquelle la déduction est demandée, doit être donnée en location nue à titre d'habitation principale du locataire, immédiatement après le transfert du domicile.

124. Ancienne habitation principale du bailleur - On rappelle que l'habitation principale s'entend, d'une manière générale, du logement où résident habituellement et effectivement les membres du foyer fiscal et où se situe le centre de leurs intérêts professionnels et matériels.

La location d'un logement que le contribuable détenait ou dont il fait l'acquisition concomitamment avec sa nouvelle activité professionnelle ne peut bénéficier de l'avantage fiscal.

125. Location nue - L'ancienne habitation doit être donnée en location, ce qui exclut les logements dont le propriétaire (ou les coindivisaires) se réserve la jouissance, à quelque usage que ce soit et même pour une très courte durée, pour lui-même ou un membre de son foyer fiscal, directement ou par l'intermédiaire d'une société non

soumise à l'impôt sur les sociétés dont il est associé. Il en est de même des logements mis à la disposition d'un occupant à titre précaire, en l'absence de contrat de location, ou à titre gratuit, même pour une courte période, pendant la période couverte par l'engagement de location.

126. Location à usage d'habitation principale du locataire - Le logement loué doit constituer l'habitation principale du nouveau locataire. Cette condition conduit notamment à exclure de l'avantage fiscal les logements loués aux personnes physiques en tant que résidence secondaire ou saisonnière ou à des personnes morales quand bien même ces logements seraient mis, gratuitement ou à titre onéreux, à la disposition de personnes qui en font leur habitation principale.

127. Qualité du locataire - Aucune condition tenant à la qualité du locataire n'est prévue par la loi. Le logement peut donc être donné en location à un ascendant ou descendant du contribuable. Toutefois, il est de doctrine constante qu'il ne peut y avoir de location au sens fiscal avec un membre de son foyer fiscal.

128. Absence d'engagement de location - Aucun engagement de location ne doit être souscrit. Toutefois, l'ancienne habitation du contribuable doit être donnée en location nue, ce qui, compte tenu de la législation sur les baux d'habitation, garantit une affectation de trois ans au moins à la location, en l'absence de départ volontaire du locataire.

129. Date de conclusion du bail - Le logement doit être donné en location immédiatement après le transfert du domicile, qui doit intervenir dans l'année qui suit la date du début de l'exercice de la nouvelle activité (voir ci-après).

On attendra les commentaires de l'Administration pour savoir si elle reprend sa mesure de tempérament traditionnelle qui consiste à admettre une période de vacance de douze mois maximum, dès lors que le propriétaire établira qu'il a accompli les diligences concrètes (insertion d'annonces, recours à une agence immobilière) et que les conditions de mise à la location ne seront pas dissuasives.

Conditions tenant à la nouvelle habitation principale

130. Le transfert de l'habitation principale doit intervenir dans l'année qui suit la date du début de l'exercice de la nouvelle activité. Si cette condition est satisfaite, le transfert de résidence sera présumé être justifié par l'exercice d'une nouvelle activité professionnelle.

La nouvelle habitation principale doit être située à plus de 200 kilomètres de celle précédemment occupée. Le bailleur de cette nouvelle habitation ne peut être un membre du foyer fiscal du contribuable ou une société dont ce dernier ou l'un des membres du foyer fiscal est associé.

131. Délai de prise en location - Le délai de prise en location est fixé à un an pour permettre au contribuable occupant un emploi précaire ou souhaitant attendre la fin de la période d'essai de disposer d'un délai pour louer. Elle permet à un contribuable avec enfants de maintenir l'habitation de son foyer jusqu'à la fin de l'année scolaire.

132. Distance de 200 km - La distance de 200 km s'apprécie entre les deux habitations et non entre l'ancienne habitation principale et le lieu d'exercice de la nouvelle activité professionnelle.

Ce critère d'éloignement est identique à celui applicable pour le crédit d'impôt déménagement (V. n° 56).

133. Contribuable locataire - La mesure ne s'applique qu'aux bailleurs locataires de leur nouvelle habitation principale et non aux bailleurs qui sont également propriétaires de leur nouvelle habitation principale. La location ne

peut être consentie par un membre du foyer fiscal, directement ou indirectement. Toutefois, la location peut être consentie par un ascendant ou un descendant du contribuable.

► Régime de la déduction de 10 %

134. Le présent article instaure une déduction fixée à 10 % des revenus bruts annuels tirés de la location de son ancienne habitation principale jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit la date de sa mise en location ou jusqu'à la date de l'acquisition d'une nouvelle habitation principale si elle est antérieure.

135. Fait générateur - La date du début de la nouvelle activité professionnelle constitue le fait générateur de la déduction. Toutefois, elle ne devient effective que lors de la mise en location du bien, au maximum un an après.

136. Période d'application de la déduction - L'avantage est temporaire : il s'applique jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit la date de la mise en location du bien ou jusqu'à la date de l'acquisition d'une nouvelle habitation principale.

La période d'application n'est donc pas décomptée à partir de la date du début de la nouvelle activité professionnelle afin notamment d'éviter de pénaliser les contribuables qui attendent la fin de la période d'essai pour transférer leur domicile.

Exemple : Un contribuable débute une nouvelle activité professionnelle le 1^{er} septembre 2005. Il a jusqu'au 31 août 2006 pour

transférer son habitation principale. Il doit, immédiatement après ce transfert, donner le bien en location nue. Si le transfert et la location interviennent le 1^{er} mars 2006, il pourra bénéficier de la déduction de 10 %, toutes les autres conditions étant par ailleurs remplies, sur les revenus tirés de la location jusqu'au 31 décembre 2009, sauf s'il acquiert avant cette date une nouvelle habitation principale.

137. L'acquisition d'un logement autre que l'habitation principale (investissement locatif ou résidence secondaire) n'a pas pour effet de priver le contribuable de l'avantage fiscal.

138. Montant de la déduction - La déduction est fixée à 10 % des revenus bruts annuels tirés de la location de son ancienne habitation principale. Elle se cumule avec les abattements de droit commun, en particulier pour la détermination des revenus fonciers de l'année 2005 avec la déduction forfaitaire de 14 %.

On rappelle que la déduction forfaitaire de 14 % est supprimée à compter de l'imposition des revenus de 2006 afin de compenser l'intégration dans le barème de l'impôt sur le revenu de l'abattement de 20 % (V. n° 680).

139. Exclusion de l'application du régime micro-foncier - Le contribuable qui demande le bénéfice de la nouvelle déduction de 10 % ne peut bénéficier du régime micro-foncier.

En pratique, les contribuables n'ayant que de faibles charges à déduire pour leur montant réel et dont les loyers annuels n'excèdent pas 15 000 € devraient avoir intérêt à ne pas renoncer au régime du micro foncier qui leur permettrait de bénéficier d'un abattement de 40 %, réduit à 30 % à compter de 2006. ■

REVENU IMPOSABLE

Propriétés rurales - Dépenses d'amélioration
Étude F-11 680-44 et s.

Assouplissement des règles de déduction des dépenses d'amélioration des propriétés rurales (Art. 84)

Le présent article précise que les dépenses d'amélioration non rentables afférentes aux propriétés bâties autres que les locaux d'habitation, sont déductibles lorsqu'elles ne sont pas susceptibles d'entraîner une augmentation du fermage. Les critères jurisprudentiels utilisés auparavant sont donc caducs.

En outre, les dépenses d'amélioration afférentes aux propriétés non bâties sont désormais déductibles. Ces nouvelles dispositions s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de l'année 2006.

RÉGIME ACTUEL

140. Pour la détermination des revenus fonciers tirés des propriétés rurales, l'article 31, I, 2° du CGI prévoit la déduction pour leur montant réel de certaines dépenses d'amélioration. Il s'agit :

► des dépenses d'amélioration relatives à des locaux d'habitation, à l'exclusion des frais correspondant à des travaux de construction, de reconstruction ou d'agrandissement (par renvoi à l'article 31, I, 1° b du CGI) ;

► des dépenses d'amélioration destinées à faciliter l'accès des locaux professionnels destinés à protéger ces locaux des effets de l'amiante ou à faciliter l'accueil des personnes handicapées (par renvoi à l'article 31, I, 1°, b bis du CGI) ;

► des dépenses d'amélioration non rentables afférentes aux éléments autres que les locaux d'habitation auxquelles la loi assimile, à condition qu'elles n'entraînent aucune augmentation du fermage, 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 (CGI, art. 31, I, 2°, c) ;

Conformément à la jurisprudence du Conseil d'État (CE, 23-3-1984, n° 36365 ; V. étude F-11 680-44), constituent des dépenses d'amélioration « non rentables » celles qui ne sont pas de nature à entraîner un accroissement de la valeur de la propriété agricole.

Inversement, les travaux qui entraînent une augmentation de la valeur de la propriété constituent des améliorations rentables même s'il n'y a pas d'augmentation effective du fermage.

La jurisprudence prévoit également, en lieu et place du critère de l'accroissement de la valeur vénale du bien, celui de l'augmentation du fermage, en jugeant que constituent des dépenses d'amélioration non rentables les dépenses qui ont été sans incidence sur le montant du fermage perçu par le contribuable qui les a supportées (CE, 28-11-1980, n° 12074 et TA Montpellier, 24-4-2001, n° 97170).

► des dépenses d'amélioration et de construction qui s'incorporent aux bâtiments d'exploitation rurale et qui sont destinées à satisfaire aux obligations prévues par les textes d'application de la loi n° 76663 du 19 juillet 1976

modifiée relative aux installations classées pour la protection de l'environnement (CGI, art. 31, I, 2°, c bis).

141. Toutes les autres dépenses d'amélioration ne peuvent faire l'objet que d'un amortissement dont les annuités

sont couvertes par la déduction forfaitaire appliquée au montant du revenu brut.

RÉGIME NOUVEAU

142. Le présent article assouplit les conditions de déduction des dépenses d'amélioration en prévoyant :

- d'une part, la **déduction de toutes les dépenses d'amélioration des propriétés rurales non bâties** ;
- et, d'autre part, la déduction des **dépenses d'amélioration des propriétés rurales bâties**, définies comme celles non susceptibles d'entraîner une augmentation du fermage.

Certaines dépenses d'amélioration réalisées par les bailleurs de biens ruraux n'étaient pas déductibles pour leur montant réel mais étaient réputées couvertes par la déduction forfaitaire. La suppression de la déduction forfaitaire par la présente loi de finances (V. n° 680) suppose de prendre en compte les dépenses réelles et justifiées de l'ensemble des propriétaires, y compris donc des propriétaires donnant en location des biens ruraux, d'où l'assouplissement ici commenté.

143. Une distinction entre propriétés bâties et non bâties est donc opérée.

Demeurent déductibles dans les mêmes conditions, 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. Il en est de même de la déduction des dépenses d'amélioration des locaux d'habitation et de certaines dépenses afférentes aux locaux professionnels.

144. Entrée en vigueur - Ces nouvelles dispositions s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de l'année 2006.

► **Dépenses d'amélioration non rentables des propriétés rurales bâties**

145. L'article 31, I, 2°, c modifié du CGI autorise désormais la déduction des **dépenses d'amélioration non rentables** afférentes aux propriétés bâties autres que les locaux d'habitation, lorsqu'elles ne sont **pas susceptibles d'entraîner une augmentation du fermage**.

Les critères jurisprudentiels utilisés auparavant (V. n° 140) sont donc caducs.

146. On notera que le texte autorise la déduction des dépenses « qui ne sont pas susceptibles d'entraîner » une augmentation du fermage et non uniquement celles ne se traduisant pas par une augmentation effective du fermage.

Elle se distingue donc sur ce point de la déduction 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.

Cette déduction qui figurait sous l'article 31, I, 2°, c du CGI, est désormais codifiée au « c ter » de ce même article.

147. En principe, aucune redevance ne peut augmenter le fermage. 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.

Toutefois, le **bailleur qui effectue des investissements** en cours de bail peut prétendre à une **majoration ou un complément de fermage** (C. rur., art. L. 411-12) :

– en cas d'investissements améliorant les conditions de l'exploitation **imposés par une personne morale de droit public** (exemple : association foncière de remembrement) ;

– en cas d'investissements volontaires du bailleur, à la condition que le **preneur ait donné son accord**.

148. Par ailleurs, cette modification législative ne vise **que les dépenses d'amélioration**.

On rappelle que les dépenses d'amélioration 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 modifier cependant la structure de cet immeuble.

Les **dépenses de construction, reconstruction ou d'agrandissement restent non déductibles** sauf dans le cas de construction d'un bâtiment neuf d'exploitation destiné à remplacer un immeuble vétuste ou inadapté aux techniques modernes de l'agriculture.

149. En définitive, cette modification législative n'a pas pour effet d'élargir notablement le champ de la déduction des dépenses d'amélioration non rentables mais constitue une **utile mesure de précision** en harmonisant le traitement fiscal de la dépense avec ses conséquences possibles en droit rural.

► **Déductibilité des dépenses d'amélioration des propriétés rurales non bâties**

150. Le présent article prévoit que les dépenses d'amélioration afférentes aux propriétés non bâties et effectivement supportées par le propriétaire sont **déductibles sans condition** (CGI, art. 31, I, 2°, c quater nouveau).

La notion d'amélioration non rentable des propriétés non bâties est abandonnée. Le champ des dépenses déductibles s'en trouve substantiellement élargi.

151. Deviennent **notamment déductibles** les dépenses d'amélioration suivantes :

- les travaux d'**amélioration foncière**, à savoir arrachages de haies, comblement de fossés, création de mares et de trous d'eau pour le bétail ;
- les dépenses afférentes à l'**aménagement des rivières ou ruisseaux** ;
- les travaux de **défrichement** ;
- les frais d'**arrachage et de replantation de vignes** ;
- les dépenses de **drainage**.

Remarque : L'article 45 du projet de loi de finances rectificative pour 2005 prévoit une mesure en faveur des travaux de restauration et de gros entretien effectués sur des espaces naturels Natura 2000. Cette disposition paraît sans portée réelle dès lors que les dépenses d'amélioration qu'elles couvrent sont déductibles sur le fondement de la présente mesure, de portée plus large. ■