

12 Déclarations n° 2072-C et n° 2072-S des sociétés immobilières non soumises à l'IS

Guide pratique

Les sociétés immobilières non transparentes et non passibles de l'impôt sur les sociétés qui donnent des immeubles en location ou en confèrent la jouissance à leurs associés ou à des tiers doivent souscrire la déclaration annuelle de leurs résultats sociaux de l'année 2017 sur un imprimé spécial n° 2072-C ou n° 2072-S au plus tard le 3 mai 2018 (ou le 18 mai 2018 en cas de télétransmission).

1. La déclaration n° 2072 doit être souscrite par les sociétés civiles ou les sociétés de personnes à forme commerciale, qui ont pour objet la gestion d'un patrimoine immobilier et dont l'activité ou un secteur de leur activité consiste dans la location non meublée de locaux d'habitation ou de bureaux, d'immeubles à usage industriel et commercial non équipés de moyens d'exploitation, d'exploitations agricoles ou de terrains nus (V. § 3).

Cette déclaration a pour objet de faciliter le contrôle par l'Administration des déclarations de revenus souscrites par les membres des sociétés immobilières non transparentes non soumises à l'impôt sur les sociétés.

On rappelle qu'en principe, les bénéficiaires des sociétés immobilières non passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés selon les règles prévues en matière de revenus fonciers (V. § 34 et s.).

Toutefois, en application de l'article 238 bis K du CGI, lorsque l'associé est une personne morale passible de l'IS ou une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole imposable de plein droit selon un régime de bénéfice réel, les résultats de la société sont déterminés selon les règles de l'IS, des BIC ou des BA pour la quote-part de bénéfice (ou de déficit) revenant à ces associés (V. § 29 et s.).

2. Deux formules distinctes d'imprimés n° 2072 sont prévues en fonction de la nature des immeubles détenus par la société et du régime d'imposition des associés : une déclaration n° 2072-C-SD (V. § 14 et s.) et une déclaration n° 2072-S-SD (V. § 73 et s.), chacune de ces déclarations étant accompagnées de deux annexes (V. § 9).

Une notice (imprimés n° 2072-C-NOT-SD et n° 2072-S-NOT-SD), comportant les indications pour remplir ces déclarations, est jointe aux imprimés qui sont en principe adressés directement aux sociétés.

La déclaration n° 2072-C millésimée 2018 (ainsi que ses annexes n° 2072-C-A1 et n° 2072-C-A2) est réaménagée par rapport à l'an dernier afin de calquer sa présentation sur celle de la déclaration n° 2072-S (V. § 14 et s.).

La déclaration n° 2072-C ou S doit être adressée, en double exemplaire (en cas de dépôt de la déclaration sous forme papier) au service des impôts des entreprises (SIE) du lieu du principal établissement de la société ou à la Direction des grandes entreprises (DGE) si la société relève de ce service, au plus tard le 3 mai 2018 (V. § 7).

Un report de délai de 15 jours calendaires est toutefois accordé par l'Administration en cas de télétransmission (en mode EFI ou EDI-TDFC) des déclarations (V. § 8).

L'imprimé n° 2072-C sert également à la déclaration et au paiement de la contribution sur les revenus locatifs (CRL), lorsque celle-ci reste due (V. § 18 et s.).

Par ailleurs, les sociétés immobilières redevables de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) doivent souscrire la déclaration n° 2072-E servant à déterminer la valeur ajoutée produite au cours de l'exercice. Cette déclaration doit être jointe à la déclaration n° 1330-CVAE (V. Dossier D.O 7/2018 à paraître).

On rappelle que les sociétés donnant en location des locaux nus à usage professionnel dont le montant des recettes est supérieur à 152 500 € HT sont redevables de la CVAE (CGI, art. 1586 ter, I ; BOI-CVAE-CHAMP, 12 sept. 2012).

On notera que les entreprises mono-établissement qui remplissent le cadre IV de la déclaration n° 2072-E sont dispensées du dépôt de la déclaration n° 1330-CVAE (BOI-CVAE-DECLA-10, 21 nov. 2014, § 20).

On rappelle enfin que les sociétés immobilières transparentes qui relèvent de l'article 1655 ter du CGI et qui n'ont pas de personnalité distincte de celle de leurs membres doivent souscrire dans le même délai une déclaration n° 2071.

Remarque : Les personnes physiques ou morales propriétaires de logements dont la surface n'excède pas 14 m² et qui sont situés dans des communes caractérisées par un déséquilibre particulièrement important entre l'offre et la demande de logement (dites « zone A ») sont soumis à une taxe assise sur le montant annuel des loyers perçus (« taxe Apparu ») lorsque le loyer mensuel est supérieur à un montant maximum par m² fixé par décret (41,64 €/m² pour les loyers 2017) (CGI, art. 234 ; V. D.O, étude F-8550).

L'article 64 de la loi de finances rectificative pour 2013 a simplifié les modalités de déclaration et de recouvrement de la taxe due par les sociétés de personnes ou groupements dont les bénéficiaires sont imposés au nom des associés, en prévoyant que la taxe soit déclarée et acquittée par ces sociétés ou groupements eux-mêmes et non plus par les associés au prorata de leurs droits dans la société (L. n° 2013-1279, 29 déc. 2013, art. 64 ; V. D.O Actualité 2/2014, n° 52, § 1 et s.). Cette disposition s'applique à la taxe due à raison des loyers perçus à compter du 1^{er} janvier 2014. Les sociétés concernées doivent déposer une déclaration n° 2576-TSLE-SD en même temps que leur déclaration de résultat (BOI-RFPI-CTRL-10, 26 janv. 2018, § 250).

Les associés de sociétés transparentes (CGI, art. 1655 ter) restent quant à eux imposables personnellement à la taxe à raison de leur quote-part des loyers encaissés par la société qui n'est donc pas elle-même soumise à la taxe (BOI-RFPI-CTRL-10, 26 janv. 2018, § 120).

RÈGLES GÉNÉRALES

► Sociétés concernées

Sociétés tenues de souscrire la déclaration

3. La déclaration n° 2072 doit être souscrite par les sociétés **non passibles de l'impôt sur les sociétés** qui ne bénéficient pas de la transparence fiscale et qui possèdent en France :

► des immeubles qu'elles **donnent en location non meublée**, quel que soit l'usage de ces immeubles (bâtiments industriels, locaux commerciaux, logements, propriétés agricoles, etc.) ;

On rappelle que les sociétés qui louent des locaux en meublé ou munis de matériel d'exploitation relèvent de la catégorie des BIC ou de l'impôt sur les sociétés pour les sociétés civiles. Ces sociétés ne sont pas tenues de souscrire de déclaration n° 2072.

► ou des immeubles affectés à un **usage autre que l'habitation** dont elles **confèrent gratuitement la jouissance** à des associés ou à des tiers. En revanche, les sociétés mettant des logements leur appartenant à la disposition gratuite des associés ou de tiers bénéficient, sous certaines conditions, d'une dispense de déclaration n° 2072 (V. § 5).

4. Les sociétés tenues de souscrire la déclaration n° 2072 revêtent en principe la forme :

- de sociétés civiles immobilières non transparentes, y compris celles faisant appel à l'épargne (SCPI),
- de sociétés en nom collectif (SNC),
- de sociétés en commandite simple pour la part revenant aux commandités,
- de sociétés ou groupements agricoles, tels que les groupements fonciers agricoles (GFA).

Sociétés dispensées de déclaration

5. Les sociétés civiles immobilières de location non transparentes qui se bornent à mettre des **logements** dont elles sont propriétaires à la **disposition gratuite des associés** (ne relevant pas de l'IS, des BIC ou des BA réels) sont tenues de souscrire une déclaration n° 2072 au titre de l'année de leur constitution. Pour les années ultérieures, elles sont, en revanche, **dispensées** de souscrire annuellement cette déclaration, sous réserve des conditions suivantes (*BOI-RFPI-CHAMP-30-20, 14 juin 2017, § 240*) :

► aucune modification ne doit être intervenue dans les derniers éléments portés à la connaissance de l'Administration relatifs à la répartition du capital de la société, à la liste de ses immeubles, ainsi qu'aux conditions d'occupation de ces immeubles ;

► la société ne doit percevoir **aucun revenu**, y compris des produits financiers ;

► **aucune rémunération** ne doit être versée aux associés, que ce soit en contrepartie d'un dépôt en compte courant ou d'une activité (gérance, par exemple), et quelles que soient les modalités de la rémunération : paiement direct ou avantage en nature tel que la jouissance d'un local affecté ou non à l'habitation.

Ces sociétés ne doivent donc souscrire, cette année, la déclaration n° 2072, que si elles ont été **constituées en 2017** ou si l'une des conditions exposées ci-dessus a cessé d'être remplie en 2017.

6. Sont également dispensées de la souscription d'une déclaration n° 2072 :

- les **personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés** de plein droit ou sur option ;

– les **sociétés de personnes exerçant une activité commerciale** même si elles donnent des immeubles en location ; ces sociétés doivent cependant déposer une déclaration n° 2072 au titre des loyers qu'elles perçoivent lorsque les immeubles ne sont pas inscrits à l'actif du bilan de la société ;

– les **indivisions** ;

– les **sociétés immobilières de copropriété dotées de la transparence fiscale** (*CGI, art. 1655 ter*) qui doivent souscrire une **déclaration n° 2071** (au plus tard le 3 mai 2018).

Les SCI d'accession progressive à la propriété (Sciapp) sont, compte tenu de leur objet, fiscalement transparentes. Cependant, les revenus des logements donnés en location à leurs associés par les Sciapp sont exonérés d'IR à compter du 1^{er} janvier 2017 (*L. fin. 2017, n° 2016-1917, 29 déc. 2016, JO 30 déc., art. 3 : V. D.O Actualité 1/2017, n° 13, § 3*).

► Date et lieu de souscription de la déclaration

7. Déclaration papier - La déclaration n° 2072 de l'année 2017 (et ses annexes) doit être adressée en **double exemplaire**, au **service des impôts des entreprises (SIE) du lieu du principal établissement de la société**, au plus tard le deuxième jour ouvré qui suit le 1^{er} mai, soit le **3 mai 2018** (*CGI, ann. III, art. 46 C, I*).

Le principal établissement s'entend, selon l'Administration, du lieu de la direction effective de la société ou, si cette dernière est située hors de France, du lieu de situation de l'immeuble (ou du plus important d'entre eux si la société possède plusieurs immeubles en France).

Dans une mise à jour de sa base BOFIP-Impôts du 14 juin 2017, l'administration, rapportant sa doctrine antérieure, indique que la **période de déclaration des résultats sociaux** des sociétés immobilières translucides est l'année civile ou l'exercice clos en cours d'année (*BOI-RFPI-CHAMP-30-20, 14 juin 2017, § 65*).

Les sociétés peuvent souscrire la **déclaration papier n° 2072** au moyen :

– de la **déclaration préidentifiée** adressée, en principe, directement par les services fiscaux aux sociétés immobilières tenues de souscrire la déclaration ;

– d'une **déclaration imprimée sur imprimante laser** pour les sociétés qui utilisent un logiciel agréé par l'Administration ;

Pour être valides, ces imprimés doivent respecter un certain nombre de conditions requises par l'Administration (*BOI-CF-CPF-20-20-20, 6 déc. 2017, § 10 et s.*).

Par ailleurs, les contribuables qui utilisent régulièrement ce procédé déclaratif ne reçoivent plus de formulaire papier préidentifié de la part de l'Administration. En cas de besoin, il peut être demandé au service des impôts ou téléchargé sur le site internet de l'Administration.

– d'un **imprimé téléchargé** sur le site internet : www.impots.gouv.fr (saisir le numéro de l'imprimé dans la barre de recherche située sur la page d'accueil).

8. Télétransmission - La déclaration n° 2072 (et ses annexes) peut être **télétransmise à la DGFIP** en utilisant la **procédure TDFC**, via un partenaire EDI mandaté par la société déclarante (*BOI-BIC-DECLA-30-60-30, 18 janv. 2013*).

La souscription selon la **procédure EDI-TDFC** est **obligatoire** pour les sociétés immobilières relevant de la DGE et celles comptant au moins **100 associés** (*CGI, art. 1649 quater B quater, VI : V. D.O Actualité 2/2012, n° 9, § 15*).

Dans le cas où la société possède au plus **5 immeubles et 10 associés** et que les parts sont détenues en pleine propriété par les associés, la déclaration n° 2072-S peut également être **télétransmise** selon le mode **EFI**, directe-

ment en ligne, sur le site internet : www.impots.gouv.fr, depuis la rubrique « Professionnels » (BOI-BIC-DECLA-30-60-20, 7 juin 2017 ; DGFIP, Communiqué 25 mars 2016 : V. D.O Actualité 14/2016, n° 5, § 3).

On notera que, l'article 83 de la loi de finances pour 2016 supprime, à compter du 1^{er} janvier 2016, la formalité d'adhésion préalable des entreprises aux procédures de télédéclaration. Par ailleurs, les déclarations souscrites par voie électronique par un prestataire habilité sont désormais réputées faites au nom et pour le compte de l'entreprise identifiée dans la déclaration (CGI, art. 1649 quater B bis ; L. fin. 2016, n° 2015-1785, 29 déc. 2015, art. 83 : V. D.O Actualité 52/2015, n° 27, § 1 et s.).

Un délai supplémentaire de 15 jours calendaires est accordé automatiquement pour la télétransmission des déclarations en ligne sur le site Internet : www.impots.gouv.fr via la procédure EFI-RP ou pour la télétransmission des déclarations via la procédure EDI-TDFC.

Les entreprises qui utilisent l'une de ces deux procédures de télétransmission peuvent donc souscrire leur déclaration n° 2072 jusqu'au 18 mai 2018 (BOI-RFPI-CHAMP-30-20, 14 juin 2017, § 230).

Remarque : À compter d'une date fixée par décret, et au plus tard au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2019, le recours aux téléprocédures sera généralisé (EFI ou EDI-TDFC) pour la déclaration de résultats n° 2072 et ses annexes à toutes les sociétés immobilières non soumises à l'IS (L. fin. rect. 2017, n° 2017-1775, 28 déc. 2017, JO 30 déc., art. 76 : V. D.O Actualité 1/2018, n° 13, § 2). En pratique, l'obligation de télétransmission sera donc étendue aux sociétés immobilières non soumises à l'IS dont le nombre d'associés est inférieur à 100.

► Pièces à joindre

9. La société doit joindre aux déclarations n° 2072-C et n° 2072-S deux annexes :

– l'annexe n° 2072-C-A1 ou n° 2072-S-A1 permettant, d'une part, de déterminer l'ensemble des revenus de la société immobilière selon la règle des revenus fonciers et, d'autre part, d'identifier les cessions réalisées par la société ;

– l'annexe n° 2072-C-A2 ou n° 2072-S-A2 relative à l'identification des associés et usufruitiers et à la répartition du résultat.

Ces annexes figurent désormais respectivement aux cadres VII et IX de l'imprimé principal.

Si les cadres des déclarations n° 2072-C ou n° 2072-S sont insuffisants, des imprimés complémentaires n° 2072-C ou n° 2072-S, dont seuls les cadres utiles seront renseignés, peuvent, le cas échéant, être joints aux déclarations principales. Il en va de même pour les annexes A1 et A2.

Il convient, par ailleurs, de joindre à la déclaration n° 2072 un certain nombre de justificatifs qui varient en fonction des opérations réalisées par la société, de la qualité des associés et du statut fiscal des immeubles qu'elle possède :

– l'engagement de location (imprimé n° 2044-EB) si la société bénéficie de l'un des régimes « Besson ancien », « Scellier », « Duflot-Pinel », « Robien recentré » ou « Borloo neuf » ;

– les agréments ou les attestations d'autorisation de travaux, une note récapitulant le détail des dépenses et des charges lorsque la société est propriétaire d'un immeuble spécial (immeuble classé monument historique ou assimilé, situé en secteur sauvegardé ou assimilé) ;

– le relevé des amortissements et des provisions, si l'un des associés est une entreprise industrielle, commerciale ou agricole imposable selon un régime réel ou est une société soumise à l'IS.

Il est à noter cependant, que lorsque la société effectue le dépôt de sa déclaration n° 2072-C ou 2072-S de manière dématérialisée, aucun document justificatif ne doit être joint à cette déclaration. Dans

cette hypothèse, il est toutefois rappelé que les documents mentionnés dans BOFIP-Impôts, dont la production est en principe rendue obligatoire doivent être conservés et produits à l'administration fiscale sur demande de sa part.

► Contrôle et sanctions

Contrôle de la déclaration

10. La procédure de vérification de la déclaration est suivie directement entre le service des impôts et la société (CGI, ann. III, art. 46 C, II).

Les sociétés immobilières sont tenues de présenter, à toute réquisition du service des impôts, tous documents comptables ou sociaux, inventaires, copies des lettres, pièces de recettes et de dépenses de nature à justifier de l'exactitude des indications portées sur la déclaration annuelle de résultats (CGI, ann. III, art. 46 D). Les rectifications éventuelles doivent ensuite être notifiées individuellement à chaque membre de la société.

11. Les associés personnes physiques qui perçoivent des revenus de la société relevant du régime des revenus fonciers doivent les déclarer sur la déclaration de revenus fonciers n° 2044. Cependant, s'ils ne perçoivent pas d'autres revenus fonciers, ils sont dispensés de produire la déclaration n° 2044 relative à ces revenus et doivent porter directement dans leur déclaration d'ensemble des revenus (n° 2042) la part leur revenant dans les résultats sociaux.

Sanctions

12. À l'encontre de la société - Le défaut de production (ou la production tardive) de la déclaration n° 2072 donne lieu à l'application d'une amende de 150 € pour chaque document concerné (CGI, art. 1729 B, 1).

Par ailleurs, sauf cas de force majeure, les omissions ou inexactitudes constatées dans la déclaration donnent également lieu à l'application d'une amende fixée à 15 € par omission ou inexactitude. Le montant total de l'amende ne peut être inférieur à 60 € ni excéder 10 000 € (CGI, art. 1729 B, 2).

Toutefois, ces amendes ne sont pas applicables en cas de première infraction commise durant l'année civile en cours et des trois années précédentes, lorsque l'intéressé a réparé l'infraction, soit spontanément, soit dans les trente jours suivant une demande de l'Administration (CGI, art. 1729 B, 3 ; BOI-CF-INF-10-40-10, 6 déc. 2017, § 80).

Pour les sociétés redevables de la CRL, le défaut ou le retard de production de la déclaration n° 2072-C entraîne l'application, sur le solde de la CRL, des pénalités prévues aux articles 1727 et 1728 du CGI (intérêt de retard de 0,20 % par mois, pénalité de 10 % portée à 40 % à défaut de réponse à une mise en demeure). De plus, en cas de défaut ou de retard de paiement du solde de la CRL (paiement non joint à la déclaration n° 2072-C) une majoration de 5 % est appliquée aux sommes dont le paiement a été différé (CGI, art. 1731).

En outre, le non-respect de l'obligation de payer le solde de la CRL par virement entraîne l'application d'une majoration de 0,2 % du montant des sommes dont le versement a été effectué selon un autre mode de paiement, sans que le montant de cette majoration puisse être inférieur à 60 € (CGI, art. 1738, 1).

Pour les intérêts courant à compter du 1^{er} janvier 2018 jusqu'au 31 décembre 2020, le taux de l'intérêt de retard et des intérêts moratoires est fixé à 0,20 % par mois (au lieu de 0,40 % auparavant), soit 2,40 % par an (L. fin. 2018, n° 2017-1837, 30 déc. 2017, JO 31 déc., art. 55 : V. D.O Actualité 3/2018, n° 69, § 2).

13. À l'encontre des associés - Les pénalités pour insuffisance de déclaration s'appliquent à l'égard des

membres des sociétés, dans le cadre de leur propre déclaration de revenus ou de bénéfices dans les conditions prévues aux articles 1727, 1729 et 1758 A du CGI (intérêt de retard de 0,20 % par mois, auquel s'ajoute une majoration de 10 % sauf régularisation, ou de 40 % en cas de manquement délibéré de l'associé ou de 80 % en cas de manœuvres frauduleuses ou d'abus de droit). Toutefois, pour les propositions de rectifications notifiées depuis le 1^{er} janvier 2009, la majoration de 80 % applicable en cas d'abus de droit est ramenée à 40 % lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative princi-

pale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire (CGI, art. 1729, b ; BOI-CF-INF-10-20-20, 8 mars 2017, § 20). À cet égard, le Conseil d'État a jugé que la date d'entrée en vigueur fixée par le texte ne fait pas obstacle, en vertu du principe de l'application immédiate des dispositions nouvelles plus douces, à l'application du taux de 40 % aux agissements commis avant le 1^{er} janvier 2009 et n'ayant pas donné lieu à des décisions passées en force de chose jugée (CE, 27 juill. 2009, n° 295358).

DÉCLARATION N° 2072-C

14. La société immobilière est tenue de souscrire une déclaration n° 2072-C lorsque :

► au moins l'un des associés est une personne morale, ou que ses parts sont détenues par une entreprise exerçant une activité professionnelle BIC ou BA relevant du régime réel (les régimes micro ainsi que les BNC, quel que soit leur régime d'imposition, sont assimilés à des particuliers pour le calcul de leurs revenus) ;

► elle est propriétaire d'un immeuble spécial (immeuble labellisé « Fondation du Patrimoine », ou situé en secteur sauvegardé ou assimilé, ou classé monument historique et assimilé), ou d'un immeuble détenu en nue-propriété, ou d'un immeuble pour lequel une option pour la déduction au titre de l'amortissement a été exercée (dispositifs « Périssol », « Besson neuf », « Robien classique », « Robien classique ZRR », « Robien recentré », « Robien recentré ZRR » ou « Borloo neuf »).

La société doit joindre à la déclaration n° 2072-C deux types d'annexes :

– une annexe n° 2072-C-A1, relative à la détermination des revenus de la société selon la règle des revenus foncier et aux cessions réalisées par la société immobilière (V. § 33 et s.). Cette annexe comporte, en outre, des tableaux d'amortissement de l'immeuble selon les règles des revenus fonciers ou selon les règles des revenus professionnels (méthode par composants) ;

– une annexe n° 2072-C-A2, relative à la liste des associés et usufruitiers et à la répartition du résultat (V. § 74 et s.).

Le nombre d'annexes jointes doit être indiqué en page 1 de la déclaration n° 2072-C.

Le nombre d'annexes jointes doit être indiqué en page 1 de la déclaration n° 2072-C.

La déclaration n° 2072-C millésimée 2018 (ainsi que ses annexes) est réaménagée par rapport à l'an dernier, sa présentation étant désormais calquée sur celle de la déclaration n° 2072-S. La déclaration ne comporte plus que 2 annexes n° 2072-C-A1 et n° 2072-C-A2, figurant désormais respectivement aux cadres VII et IX de la déclaration principale. Les annexes 3 à 8 sont supprimées cette année, les éléments y figurant les années précédentes étant désormais intégrés dans les formulaires 2072-C, 2072-C-A1 et n° 2072-C-A2.

On notera que la détermination du résultat fiscal de la société selon la règle des revenus professionnels (BIC-IS ou BA) s'effectue en page 4 de l'imprimé n° 2072-C (V. § 29 et s.).

► Résultat net à répartir entre les associés

15. La déclaration n° 2042-C comporte en page 1 un cadre I « Résultat net à répartir entre les associés » divisé en deux parties distinguant d'une part, le résultat net à répartir entre les associés, calculé selon la règle des revenus fonciers et d'autre part, le résultat net à répartir entre les associés relevant du régime des revenus professionnels.

► Résultat net à répartir entre les associés selon la règle des revenus fonciers

16. Ce cadre fait apparaître :

– les revenus bruts : il s'agit de la somme des lignes 5 + 22 + 23 + 25 de l'ensemble des immeubles des cadres VII « Détermination des revenus de la société selon la règle des revenus fonciers » des annexes n° 2072-C-A1 ;

– les frais et charges autres que les intérêts d'emprunts : il s'agit de la somme des lignes 17 + 18a + 18b de l'ensemble des immeubles des cadres VII « Détermination des revenus de la société selon la règle des revenus fonciers » des annexes n° 2072-C-A1 ;

– les paiements sur travaux : il s'agit de la somme des lignes 9 + 10 de l'ensemble des immeubles des cadres VII

« Détermination des revenus de la société selon la règle des revenus fonciers » des annexes n° 2072-C-A1 ;

– les intérêts d'emprunts : il s'agit du total des lignes 20 de l'ensemble des immeubles des cadres VII « Détermination des revenus de la société selon la règle des revenus fonciers » des annexes n° 2072-C-A1 ;

– le revenu net ou déficit net : il s'agit du total des lignes 26 de l'ensemble des immeubles des cadres VII « Détermination des revenus de la société selon la règle des revenus fonciers » des annexes n° 2072-C-A1.

► Résultat net à répartir entre les associés relevant du régime des revenus professionnels (IS, BIC, BA)

17. Ce cadre fait apparaître :

le total des produits d'exploitation : il s'agit du montant porté ligne RE03 du cadre X « Détermination des revenus de la société immobilière selon la règle des revenus professionnels » de la déclaration n° 2072-C ;

– le résultat financier : il s'agit du montant porté ligne RE17 du cadre X « Détermination des revenus de la société immobilière selon la règle des revenus professionnels » de la déclaration n° 2072-C ;

- le résultat d'exploitation : il s'agit du montant porté ligne RE10 du cadres X « Détermination des revenus de la société immobilière selon la règle des revenus professionnels » de la déclaration n° 2072-C ;
- le résultat exceptionnel : il s'agit du montant porté ligne RE24 du cadres X « Détermination des revenus de la société immobilière selon la règle des revenus professionnels » de la déclaration n° 2072-C.

► Contribution sur les revenus locatifs

18. Les revenus tirés de la location d'immeubles achevés depuis 15 ans au moins au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, appartenant à certaines personnes morales, supportent une contribution annuelle sur les revenus locatifs (CRL) (CGI, art. 234 nonies ; BOI-RFPI-CTRL-20, 8 août 2014) dont le taux est fixé à 2,5 % (CGI, art. 234 quinquies).

Le cadre relatif à la CRL (page 1 de l'imprimé n° 2072-C) est destiné à la déclaration de l'assiette de la contribution et au décompte du solde de contribution à payer ou de l'excédent à restituer.

► Champ d'application

19. La CRL est due par les sociétés immobilières non passibles de l'IS dont l'un au moins des associés est passible de l'IS au taux de droit commun à la date de clôture de l'exercice.

On rappelle que la CRL est en revanche supprimée, depuis l'imposition des revenus de 2006, pour les sociétés ou groupements relevant du régime des sociétés de personnes lorsqu'aucun associé n'est soumis à l'IS au taux de droit commun à la date de clôture de l'exercice.

L'Administration a précisé, à cet égard, que la présence d'un seul associé assujéti à l'IS au taux de droit commun, quelle que soit l'importance de sa participation dans la société de personnes, conduit à l'assujettissement de cette dernière à la CRL sur la totalité des loyers perçus (BOI-RFPI-CTRL-20-10, 8 août 2014, § 50). Le Conseil d'État a jugé qu'une SCI dont l'usufruit des parts est détenu par une société passible de l'IS est soumise à la CRL (CE, 24 oct. 2014, n° 378015 et 378039).

20. La CRL s'applique aux revenus provenant de la location de locaux situés dans des immeubles bâtis achevés depuis au moins 15 ans au 1^{er} janvier 2017, c'est-à-dire des immeubles achevés au plus tard le 31 décembre 2001. Les locations de terrains nus sont donc exclues du champ de la contribution.

Nous rappelons qu'un immeuble est considéré comme achevé lorsque l'état d'avancement des travaux en permet l'utilisation ou l'occupation effective, c'est-à-dire, lorsqu'il ne reste plus à effectuer que des travaux d'aménagement (BOI-RFPI-CTRL-20-10, 8 août 2014, § 220).

21. Sont notamment exonérés de la CRL au titre de l'année d'imposition les revenus des locations (CGI, art. 234 nonies, III ; BOI-RFPI-CTRL-20-20, 8 août 2014) :

► dont le montant annuel des loyers n'excède pas 1 830 € par local ;

Lorsqu'un immeuble comporte plusieurs locaux ou appartements, la limite d'exonération de 1 830 € s'apprécie pour chacune des locations, local par local.

La partie du loyer afférente aux locaux accessoires (caves, garages, etc.) est couverte par le même seuil d'exonération dès lors que ces locaux font l'objet d'une même convention conclue entre le bailleur et le locataire. Le fait que certaines locations fassent l'objet de conventions distinctes pour le logement et le garage est sans incidence sur la limite d'exonération qui s'apprécie de façon globale pour les conventions conclues entre le même propriétaire et le même

locataire, dès lors que la location d'un local annexe est étroitement liée à celle du logement.
Il n'y a pas lieu de procéder à un ajustement *pro rata temporis* de la limite de 1 830 € pour les locations d'une durée inférieure à la période d'imposition.

locataire, dès lors que la location d'un local annexe est étroitement liée à celle du logement.

Il n'y a pas lieu de procéder à un ajustement *pro rata temporis* de la limite de 1 830 € pour les locations d'une durée inférieure à la période d'imposition.

- qui donnent lieu au paiement effectif de la TVA ;
- d'immeubles faisant partie de villages de vacances ou de maisons familiales de vacances agréées ;
- consenties à l'État ou aux établissements publics nationaux scientifiques, d'enseignement, d'assistance ou de bienfaisance ;
- de locaux d'habitation qui font partie d'une exploitation agricole ou sont annexés à celle-ci (bâtiments ruraux) ;
- consenties à vie ou à durée illimitée ;
- de logements réhabilités avec le concours de l'Agence nationale de l'habitat (ANAH) pour au moins 15 % du montant des travaux, pour les quinze années suivant celle de l'achèvement des travaux.

Par ailleurs, les revenus tirés de la location d'immeubles bâtis, qui ont subi des transformations susceptibles de les faire considérer comme des constructions nouvelles, n'entrent pas dans le champ d'application de la CRL pour les quinze années suivant celle de l'achèvement des travaux, qu'ils aient été financés ou non avec le concours de l'ANAH (BOI-RFPI-CTRL-20-20, 8 août 2014, § 370).

► Assiette de la contribution à déclarer

22. Il s'agit du montant des recettes nettes encaissées en 2017 au titre de la location, c'est-à-dire le montant du revenu brut tel qu'il est défini en matière de revenus fonciers.

Le revenu brut 2017 comprend la somme :

- des revenus des locations taxables ;
- du montant des dépenses incombant normalement au bailleur et mises par convention à la charge du locataire, à l'exclusion de la CRL ;
- des recettes accessoires des immeubles (droits d'affichage, subventions, primes et indemnités d'assurance).

Ce montant doit être déclaré en page 1, ligne A.

► Solde de la contribution

23. Le solde de la CRL 2017 (page 1, ligne E), calculé après déduction de l'acompte versé le 15 décembre 2017 (ou le 15 du dernier mois de l'exercice lorsque l'exercice n'est pas clos au 31 décembre) (page 1, ligne D), est joint à la déclaration n° 2072-C adressée au service des impôts des entreprises (SIE) du lieu du principal établissement ou à la DGE.

En cas de télétransmission de la déclaration n° 2072-C, le paiement de la CRL doit se faire avec le dépôt d'une déclaration papier de CRL (imprimé n° 2582 disponible sur le site internet : www.impots.gouv.fr) au plus tard le 3 mai 2018.

Le paiement de la CRL doit être effectué par virement lorsque la contribution est due par les sociétés immobilières non passibles de l'IS dont l'un au moins des asso-

ciés est passible de l'IS et que le montant à verser excède 50 000 € (CGI, art. 1681 quinquies, 4).

► Renseignements généraux concernant la société immobilière

24. La société doit obligatoirement indiquer au cadre II (page 2) de l'imprimé n° 2072-C un certain nombre de renseignements généraux : sa dénomination sociale, l'adresse de son siège social au 1^{er} janvier 2017 (et le cas échéant l'adresse en cas de changement au cours de l'année 2017), la date de clôture de l'exercice, le nombre d'associés, le nombre total de parts dans la société et le montant nominal des parts au 1^{er} janvier 2017. Il convient par ailleurs d'indiquer d'une part, s'il y a eu une augmentation ou une diminution du nombre de parts au cours de l'année 2017 et, d'autre part, le nombre total de parts dans la société et le montant nominal des parts au 31 décembre 2017. Elle doit, par ailleurs, fournir des indications relatives au comptable, au conseil ainsi qu'à l'administrateur de biens.

Il convient de ne servir que les lignes qui concernent la société. Ainsi, par exemple, si la société n'a pas de conseil, les lignes y afférent n'ont pas à être renseignées.

► Renseignements relatifs aux produits ou charges réalisés par la société autres que les revenus des immeubles

25. Les montants globaux des produits financiers (ligne R6), des produits exceptionnels (ligne R7) et des charges exceptionnelles (ligne R8) qui doivent être mentionnés au cadre III (page 2) de l'imprimé n° 2072-C sont ceux des produits réalisés par la société immobilière elle-même.

Il convient de ne servir que les lignes concernant la société. Ainsi, par exemple, dans le cas où la société n'a pas réalisé de produits exceptionnels, la ligne R7 ne doit pas être servie.

Ces produits sont répartis entre les associés :

– aux lignes 19 à 21 du cadre IX « Liste des associés et usufruitiers et répartition du résultat », partie A « Associés et usufruitiers relevant du régime des revenus fonciers » de l'annexe n° 2072-C-A2 ;

– et/ou aux lignes 25 à 27 du cadre IX « Liste des associés et usufruitiers et répartition du résultat », partie B « Associés et usufruitiers relevant du régime des revenus professionnels » de l'annexe n° 2072-C-A2

► Liste des immeubles détenus par la société

26. Il convient d'indiquer au cadre IV (page 3) de la déclaration n° 2072-C la liste des immeubles détenus par la société immobilière entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre 2017, en précisant leur adresse au cours de l'année 2017, que ces derniers aient été acquis antérieurement au 1^{er} janvier, ou au cours de l'année 2017.

En cas d'acquisition d'immeubles au cours de l'année 2017, il convient de cocher la case prévue à cet effet.

La société doit utiliser une ligne par immeuble ou groupe d'immeubles de même nature ayant le même régime d'imposition et la même adresse d'imposition.

Le numéro de l'immeuble est reporté sur l'annexe n° 2072-C-AN 1.

Si la société détient **plus de 6 immeubles** au 1^{er} janvier 2017 et/ou si elle a acquis plus de 6 immeubles au cours de l'année 2017, un état complémentaire n° 2072-C, disponible sur le site internet : www.impots.gouv.fr, doit être servi en ne remplissant que le cadre IV.

► Identification des tiers autres que des associés, bénéficiant à titre gratuit de la jouissance d'un immeuble

27. Ce tableau figurant au cadre V (page 3) de l'imprimé n° 2072-C permet de dresser la liste des personnes physiques ou morales, autres que les associés, bénéficiant gratuitement de la jouissance de tout ou partie d'un ou plusieurs immeubles détenus par la société.

La société doit indiquer l'identité du tiers bénéficiaire, le cas échéant, son numéro SIREN, son adresse si elle est différente de celle de l'immeuble dont il détient gratuitement la jouissance.

La colonne « Immeubles attribués en jouissance – Immeuble n° .. » doit comporter l'identification des immeubles concernés. Ces références sont indiquées au cadre IV « Liste des immeubles détenus par la société immobilière ».

Si la société comporte **plus de 6 tiers**, autre que des associés, bénéficiant à titre gratuit de la jouissance de tout ou partie d'un immeuble dont elle est propriétaire, un état complémentaire n° 2072-C, disponible sur le site internet : www.impots.gouv.fr, doit être servi en ne remplissant que le cadre V.

► Cession de parts de la société immobilière

28. Ce tableau figurant au cadre VI (page 3) de l'imprimé n° 2072-C permet d'identifier l'ensemble des cessions de parts ayant affecté la composition du capital de la société immobilière au cours de l'année 2017.

Il s'agit des cessions consenties aux nouveaux associés mais également de celles consenties aux associés déjà présents dans la société immobilière.

En cas de cession de parts par un associé (ou un usufruitier) à plusieurs autres associés (ou usufruitiers), il convient de remplir une colonne par transaction unipersonnelle.

Si **plus de 6 cessions** de parts ont affecté la constitution du capital de la société immobilière, un état complémentaire n° 2072-C, disponible sur le site internet : www.impots.gouv.fr, doit être servi en ne remplissant que le cadre VI.

► Détermination des revenus de la société

► Détermination des revenus de la société selon les règles des revenus professionnels

29. Ce tableau figurant au cadre X (page 4) de l'imprimé n° 2072-C permet de déterminer le résultat imposable de la société immobilière, lorsqu'au moins un des associés est une personne morale soumise à l'IS, ou une entreprise exerçant une activité professionnelle BIC ou BA relevant du régime réel.

En vertu de l'article 238 bis K du CGI, les revenus tirés de la location des immeubles dont la société immobilière est propriétaire sont déterminés et imposés suivant les règles :

► des **BIC**, lorsque les droits dans la société sont inscrits à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale imposée de plein droit d'après un régime réel ;

► des **BA**, lorsque les droits dans la société sont inscrits à l'actif d'une entreprise agricole imposée de plein droit d'après le régime réel normal ou le régime réel simplifié agricole ;

► de l'**IS**, lorsque les droits sont inscrits à l'actif :

- d'une personne morale passible de l'IS ;
- d'une société de personnes exerçant une activité agricole (ou un GAEC) dont les résultats sont déterminés selon le régime du micro-BA ou, sur option, selon le régime simplifié d'imposition. Il en est de même, dans ce cas, si la société a pour activité la gestion de son propre patrimoine mobilier ou immobilier, sauf si le contribuable apporte la preuve qu'une fraction des droits est détenue, directement ou indirectement, par une personne physique ou par une entreprise dont la quote-part de résultats est déterminée selon les règles de la société de personnes.

On notera qu'à compter de l'imposition des revenus de 2016, le régime du forfait collectif agricole est supprimé et remplacé par un régime « micro-BA », qui s'applique aux exploitants dont la moyenne des recettes hors taxes, mesurées sur 3 années consécutives, ne dépasse pas 82 800 € à compter de 2017. Des mesures transitoires sont toutefois prévues pour les revenus de 2016 et de 2017. Corrélativement, le seuil d'application du régime simplifié d'imposition est relevé de 76 300 € à 82 200 € (82 800 € à compter de 2017) (CGI, art. 64 bis ; CGI, art. 69 ; L. fin. rect. 2015, n° 2015-1786, 29 déc. 2015, art. 33 ; V. D.O Actualité 1/2016, n° 12 ; V. D.O Actualité 1/2016, n° 13).

Ce cadre, qui se compose de deux parties, fait apparaître d'une part, le **résultat comptable de la société** (ligne RE25) et, d'autre part, le **résultat fiscal de la société** (ligne RE35).

La **quote-part du résultat fiscal** revenant à l'associé relevant du régime des revenus professionnel est portée sur l'annexe n° 2072-C-A2 (partie B, ligne 30 du cadre IX « Associés et usufruitiers relevant du régime des revenus professionnels » (V. § 72).

Sa rédaction présente en général peu de difficultés en raison des conditions d'activité des sociétés immobilières (activité unique de location, absence de stock, etc.). Mais on pourra néanmoins se reporter :

- soit au guide de la déclaration n° 2031 (régime réel normal ou simplifié) si les résultats sociaux doivent être déterminés d'après les règles des BIC/IS (V. Dossier D.O 5/2018 à paraître) ;

- soit aux guides des déclarations n° 2143 (régime réel normal) ou n° 2139 (régime réel simplifié) si les résultats sociaux doivent être déterminés d'après les règles des BA (V. Dossier D.O 6/2018 à paraître).

30. Charges financières (lignes RE14 à RE16) - Les frais financiers sont en principe déductibles dès lors qu'ils

répondent aux conditions générales de déduction des charges (CGI, art. 39, 1).

Les frais financiers s'entendent des agios, commissions et autres frais bancaires ou assimilés, et, plus généralement des intérêts versés en raison des sommes prêtées à l'entreprise.

Les intérêts servis aux associés à raison des sommes qu'ils laissent ou mettent à la disposition de la société, en sus de leur part du capital, sont admis en déduction sous certaines conditions et dans la limite de ceux calculés à un taux égal à la moyenne annuelle des taux effectifs moyens pratiqués par les établissements de crédit pour des prêts à taux variable aux entreprises, d'une durée initiale supérieure à deux ans (CGI, art. 39, 1, 3°).

Le taux maximal d'intérêts déductibles est égal à 1,67 % pour les entreprises dont l'exercice 2017 coïncide avec l'année civile. Toutefois, les intérêts versés aux entreprises liées, au sens de l'article 39,12 du CGI, sont déductibles dans la limite du taux du marché s'il est supérieur (CGI, art. 212, I, a ; BOI-IS-BASE-35-10, 5 août 2014, § 30). En outre, pour les intérêts dus au titre des **exercices clos à compter du 25 septembre 2013**, la déduction n'est admise que si l'entreprise ayant versé les intérêts démontre, à la demande de l'Administration, que l'**entreprise prêteuse liée** est, au titre de l'exercice en cours, assujettie à raison de ces mêmes intérêts à une imposition au moins égale au quart de l'impôt sur les bénéfices, soit 8,1/3 % (CGI, art. 212, I, b ; BOI-IS-BASE-35-50, 5 août 2014).

La fraction non déductible des intérêts doit être réintégrée de manière extra-comptable (ligne RE28).

À l'égard des associés soumis à l'IS, les sociétés civiles immobilières sont susceptibles d'être soumises aux dispositions de l'article 212, II du CGI, limitant la **déduction des intérêts versés par une société soumise à l'IS sous-capitalisée** à des entreprises liées au sens de l'article 39, 12 du CGI (CGI, art. 212, II ; BOI-IS-BASE-35-20, 29 mars 2013). Pour la détermination des exercices clos à compter du 31 décembre 2011, ce dispositif est étendu aux intérêts rémunérant des prêts dont le remboursement est garanti par une entreprise liée au débiteur (L. fin. 2011, n° 2010-1657, 29 déc. 2010, art. 12 ; BOI-IS-BASE-35-20-20-20, 8 déc. 2014, § 170). Sont en revanche exclus les intérêts d'emprunts souscrits en exécution d'une procédure collective (L. fin. rect. 2011, n° 2011-1978, 28 déc 2011, art. 41).

Par ailleurs, pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2012, à l'égard de leurs associés soumis à l'IS, les sociétés civiles immobilières sont susceptibles d'être soumises à la **limitation générale de la déductibilité des charges financière**. On rappelle en effet, que les entreprises soumises à l'IS dont le montant des charges financières nettes atteint au moins 3 M € ne peuvent déduire que 75 % du montant total de ces charges pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2014 (85 % antérieurement) (CGI, art. 212 bis ; BOI-IS-BASE-35-40, 30 avr. 2014).

31. Amortissements (ligne RE08) - Pour l'amortissement des immeubles dont la société civile immobilière est propriétaire, il convient de faire application de la **méthode d'amortissement par composants** qui prescrit d'identifier et d'amortir séparément les éléments principaux d'immobilisation devant faire l'objet de remplacement avant l'expiration de la durée d'utilisation du bien concerné (BOI-BIC-AMT-20-20-40, 12 sept. 2012 ; V. D.O Actualité 2/2006, n° 51, § 755 et s.).

La base d'amortissement est constituée par le prix de revient de la structure et des composants ainsi identifiés.

Pour être admis en déduction, ces amortissements doivent normalement être pratiqués dans les écritures de la société immobilière et non dans celles des entreprises membres.

Ils doivent, par ailleurs, être mentionnés sur le tableau d'amortissement par composant figurant à l'annexe n° 2072-C-A1, cadre VII de la déclaration n° 2072-C.

32. Plus-values (Lignes RE18 et RE19, RE26 et RE27, RE31 et RE32) - Les plus-values réalisées par la société civile immobilière lors de la cession de ses immeubles relèvent :

- pour la quote-part revenant aux entreprises membres passibles de l'IS, du régime des bénéfices d'exploitation ;
- pour la quote-part revenant aux entreprises relevant de l'IR, du régime des plus-values professionnelles.

Le régime de la plus-value à imposer au nom de l'entreprise membre est donc déterminé en fonction de la situation de cette dernière. Pour l'application de ce régime, les plus-values réalisées ou les moins-values subies à l'occasion des opérations effectuées par la société immobilière doivent faire l'objet d'une compensation distincte dans le cadre de cette société (BOI-BIC-BASE-10-20, 11 mars 2013, § 170).

► **Détermination des revenus de la société selon la règle des revenus fonciers (Cadre VII, annexe n° 2072-C-A1)**

33. La société civile immobilière doit joindre à la déclaration n° 2072-C une annexe n° 2072-C-A1 figurant au cadre VII de la déclaration n° 2072-C. Ce cadre permet de déterminer l'ensemble des revenus de la société immobilière selon la règle des revenus fonciers.

Les revenus des immeubles appartenant à la société sont détaillés immeuble par immeuble ou par groupe d'immeubles de même nature ayant le même régime d'imposition et situés à la même adresse.

Cette annexe comporte également, en pages 3 et 4, des tableaux d'amortissements de l'immeuble selon les règles des revenus fonciers ou selon les règles des revenus professionnels (méthode par composants) (V. § 70).

Règles générales de détermination

34. Les revenus de la société immobilière sont déterminés d'après les règles prévues pour les revenus fonciers lorsque les parts de la société sont :

- détenues dans le patrimoine privé d'une personne physique ;
- ou affectées à l'exercice d'une profession non commerciale ;
- ou détenues par une entreprise individuelle exerçant une activité (BIC ou BA) ne relevant pas de plein droit d'un régime réel d'imposition ;
- ou inscrites à l'actif d'une société de personnes exerçant une activité agricole (ou un GAEC) dont les résultats sont déterminés selon le régime micro-BA ou, sur option, selon le régime simplifié, ou encore d'une entreprise gérant son propre patrimoine mobilier ou immobilier, sous réserve que cette société soit détenue directement ou indirectement par une personne physique ou une entreprise relevant des BIC ou des BA qui n'est pas soumise de plein droit à un régime réel.

On notera qu'à compter de l'imposition des revenus de 2016, le régime du forfait collectif agricole est supprimé et remplacé par un régime « micro-BA », qui s'applique aux exploitants dont la moyenne des recettes hors taxes, mesurées sur 3 années consécutives, ne dépasse pas 82 800 € à compter de 2017. Des mesures transitoires sont toutefois prévues pour les revenus de 2016 et de 2017. Corrélativement, le seuil d'application du régime simplifié d'imposition est relevé de 76 300 € à 82 800 € (CGI, art. 64 bis ; CGI, art. 69 ; L. fin. rect. 2015, n° 2015-1786, 29 déc. 2015, art. 33 ; V. D.O Actualité 1/2016, n° 12 ; V. D.O Actualité 1/2016, n° 13).

Recettes

35. Montant brut des fermages ou des loyers encaissés (ligne 1) - Les sommes à déclarer ligne 1 comprennent les recettes de toute nature qui ont été effectivement encaissées au cours de l'année 2017

(loyers, fermages, recettes exceptionnelles, charges remboursées, etc.), y compris les arriérés de loyers ou ceux perçus d'avance.

En revanche, les « recettes accessoires » (provenant, notamment, de la location du droit d'affichage, de chasse ou de pêche) sont à déclarer ligne 3 « recettes brutes diverses ».

Si la société est assujettie à la TVA, ces sommes sont à déclarer pour leur montant hors taxes.

36. Dépenses mises à la charge des locataires (ligne 2) - Il convient de déclarer sur cette ligne le montant des dépenses incombant normalement à la société immobilière mais qui, en vertu du contrat de bail, ont été mises à la charge des locataires (par exemple : taxe foncière, assurance contre l'incendie, réparations autres que les réparations locatives).

37. Recettes brutes diverses. Subventions ANAH, indemnités d'assurance (ligne 3) - Doivent être déclarées sur cette ligne les recettes brutes diverses perçues en 2017 provenant, notamment, de la location du droit d'affichage, de panneaux ou d'emplacements publicitaires, de toits pour les antennes de téléphonie mobile, du droit de chasse ou de pêche, ainsi que les subventions allouées par l'Agence nationale de l'habitat (ANAH) ou par la Fondation du patrimoine et les indemnités d'assurance perçues en 2017 destinées à financer des charges déductibles.

38. Locaux dont la société se réserve la jouissance ou mis à la disposition gratuite des associés ou de tiers (ligne 4) - Sont à déclarer sur cette ligne les recettes qu'aurait pu produire la location de propriétés ou locaux, non affectés à l'habitation, dont la société se réserve la jouissance ou qu'elle met gratuitement à la disposition de tiers ou d'associés.

Pour les locaux à usage commercial ou professionnel, la société doit déclarer, ligne 4, la valeur locative des locaux qui ne font pas l'objet d'une location à titre onéreux, et dont elle se réserve la disposition ou qu'elle met gratuitement à la disposition de ses associés ou de tiers. Par ailleurs, depuis le 1^{er} janvier 2005, les droits de chasse concédés gratuitement aux associés ou à des tiers sont exonérés.

Enfin, les sociétés qui mettent des logements à la disposition gratuite de leurs associés ou de tiers bénéficient (en l'absence de dispense de déclaration n° 2072-C, V. § 5) de l'exonération prévue par l'article 15, II du CGI. Elles n'ont donc pas à déclarer un « revenu fictif » pour ces logements mais, en contrepartie, les charges correspondantes ne peuvent être déduites (BOI-RFPI-CHAMP-20-20, 25 févr. 2013, § 100).

L'Administration est susceptible de remettre en cause sur le fondement de l'abus de droit (LPF, art. L. 64) les montages destinés à faire échec à l'application de l'article 15, II du CGI pour permettre la déduction de charges foncières afférentes à un immeuble : cas de l'acquisition par une SCI familiale d'un immeuble d'habitation pour lequel elle souhaite bénéficier du dispositif Malraux (déduction des charges liées à l'opération de restauration immobilière), suivie de la location aux associés (RES n° 2008/7 (FP), 22 avr. 2008 : V. D.O Actualité 16/2008, n° 5, § 1 et s.). Ce prescrit n'est pas repris dans la base BOFiP-Impôts. Toutefois, son application semble pouvoir être maintenue.

Déductions, frais et charges

39. Les charges déductibles sont celles qui ont été effectivement acquittées par la société en 2017.

En revanche, les dépenses se rapportant à des locaux exonérés ne sont pas admises en déduction. Pour les dépenses affectant un immeuble dans son ensemble (frais de toiture par ex.), il convient, le cas échéant, d'effectuer une ventilation entre les locaux dont les revenus sont exonérés et ceux dont les revenus sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers (seule cette dernière fraction des dépenses étant déductible).

La liste des dépenses déductibles des revenus fonciers (CGI, art. 31, I) n'est pas limitative. En effet, sont admises en déduction

l'ensemble des dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu (*CGI, art. 13*).

40. Frais d'administration et de gestion (ligne 6) - La société doit mentionner sur la ligne 6 pour leur montant réel :

- ▶ les rémunérations allouées, à raison de leurs fonctions, aux gardes et concierges d'immeubles bâtis ou non bâtis collectifs ou de maisons individuelles (rémunérations en espèces augmentées des charges fiscales et sociales ainsi que des avantages en nature) ;
- ▶ les rémunérations, honoraires et commissions versés à un tiers pour la gestion de l'immeuble (notamment, pour la rédaction de déclarations fiscales ou la tenue de la comptabilité) ;
- ▶ les frais de procédure (notamment, les honoraires versés aux experts, huissiers, avocats à l'occasion d'un litige entre le bailleur et son locataire).

41. Autres frais de gestion (ligne 7) - La liste des frais de gestion admis en déduction pour leur montant réel (ligne 6) étant limitative (*CGI, art. 31, I, 1°*), les autres frais de gestion sont couverts par un forfait fixé à 20 € par local.

Sont, notamment, pris en compte par ce forfait, les frais de correspondance, de déplacement et de téléphone, les dépenses d'acquisition de matériels, de mobiliers de bureau, d'équipements informatiques et de logiciels, les frais d'enregistrement des baux s'ils sont supportés par le bailleur et les frais de promotion et de publicité (*BOI-RFPI-BASE-20-10, 6 juill. 2016, § 210*).

42. Primes d'assurance (ligne 8) - Toutes les primes d'assurance payées en 2017 sont déductibles pour leur montant réel, quelle que soit la date de souscription du contrat d'assurance, dès lors qu'elles concernent des immeubles ou parties d'immeubles imposables dans la catégorie des revenus fonciers et qu'elles couvrent des risques susceptibles d'affecter l'immeuble.

Sont, notamment, déductibles les primes d'assurance qui couvrent les risques d'incendie, de dégâts des eaux, de dégâts causés par la tempête, de bris de glace, de dommages causés par le vol ou le vandalisme (*BOI-RFPI-BASE-20-60, 25 janv. 2017, § 40*).

En revanche, les primes qui garantissent les récoltes, le bétail, le matériel ou le mobilier ne sont en principe pas déductibles. De même, les primes d'assurance afférentes à des échéances de l'année 2018, mais dont le paiement intervient en 2017, ne sont pas déductibles au titre des revenus fonciers perçus en 2017 mais uniquement au titre des revenus fonciers perçus en 2018.

43. Dépenses de réparation, d'entretien et d'amélioration (ligne 9) - Les dépenses de réparation et d'entretien sont celles incombant au propriétaire et qui ont pour objet de maintenir ou de remettre l'immeuble en bon état afin d'en permettre un usage normal sans en modifier la consistance, l'agencement ou l'équipement initial et sans en accroître la valeur.

Ces dépenses sont déductibles pour la détermination du revenu net des propriétés urbaines ou rurales indépendamment de l'affectation des locaux (locaux commerciaux, ateliers, logements, etc.) (*BOI-RFPI-BASE-20-30-20, 30 mai 2016, § 10 et s.*).

Sont ainsi, notamment, déductibles (ligne 9), les dépenses exposées pour la remise en état du gros œuvre (gros murs, toitures), des canalisations, de l'installation électrique, du chauffage central ainsi que les dépenses de remplacement d'un ascenseur vétuste ou de mise aux normes de sécurité des ascenseurs (*BOI-RFPI-BASE-20-30-10, 3 févr. 2014, § 50*).

L'Administration a cependant indiqué que les dépenses d'entretien et de contrôle périodique des ascenseurs, qui constituent des charges incombant aux locataires, ne peuvent pas être déduites des revenus fonciers du propriétaire bailleur (*Rép. min. n° 508/JOAN Q 19 avr. 2005, p. 4062 : V. D.O Actualité 19/2005, n° 7, § 37*). Cette réponse n'est pas reprise dans la base documentaire de l'Administration BOFIP-Impôts.

Dans un arrêt du 29 juin 2017, la Cour administrative d'appel de Nantes a jugé que les travaux réalisés dans le cadre d'une vente

d'immeuble à rénover (VIR) peuvent être déductibles. La double circonstance qu'en vertu de l'article L. 262-2 du Code de la construction et de l'habitation, le vendeur conserve, postérieurement à la vente et jusqu'à la livraison des travaux aux acquéreurs, la maîtrise d'ouvrage et que l'accord par lequel le vendeur s'engage à réaliser, directement ou indirectement, des travaux de rénovation pour les acquéreurs, moyennant un prix convenu entre eux, intervienne de manière concomitante à la vente, n'a pas pour effet de conférer au prix payé en contrepartie de ces travaux le caractère d'une dépense en capital. Dès lors, l'administration n'est pas fondée à soutenir que, par principe, le coût des travaux réalisés dans le cadre d'un contrat de vente d'immeuble à rénover n'est pas déductible des revenus fonciers provenant de la location de cet immeuble (*CAA Nantes, 29 juin 2017, n° 16NT00954*). Cette solution infirme la doctrine administrative (*BOI-RFPI-BASE-20-30-30, 28 déc. 2015, § 25*).

En revanche, les dépenses de réparations locatives (notamment, réfection des peintures) incombant au locataire mais supportées par le propriétaire ne sont admises en déduction que lorsqu'elles sont rendues nécessaires par la vétusté, la force majeure, engagées en vue de faciliter la location ou lorsqu'il s'agit de dépenses récupérables sur le locataire non récupérées (*BOI-RFPI-BASE-20-30-20, 30 mai 2016, § 30 et s. : V. D.O Actualité 12/2007, n° 10, § 1 et s.*).

Les dépenses d'amélioration sont celles 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 en modifier la structure.

Ces dépenses sont déductibles dans les cas suivants (*BOI-RFPI-BASE-20-30-20, 30 mai 2016, § 80 et s.*) :

▶ lorsqu'elles portent sur des locaux d'habitation, à l'exclusion des frais correspondant à des travaux de construction, reconstruction ou d'agrandissement ;

L'Administration a précisé que les dépenses d'installation d'une cuisine aménagée et équipée constituent des dépenses d'amélioration déductibles, y compris pour la part correspondant à l'acquisition d'équipements ménagers et électroménagers intégrés à cette installation, lorsque :

- les dépenses sont effectuées dans un logement qui en était dépourvu ;

- la mise à disposition de ces éléments est expressément prévue dans le bail ou dans un avenant à celui-ci quand ces dépenses sont réalisées en cours de bail (*V. D.O Actualité 23/2008, n° 18, § 1 et s. ; BOI-RFPI-BASE-20-30-10, 3 févr. 2014, § 70*). Cette doctrine ne remet pas en cause la décision du Conseil d'État qui a jugé que les dépenses d'acquisition isolée d'équipements ménagers ou électroménagers (donc non liées à l'installation globale d'une cuisine) affectés au logement locatif ne constituent pas des dépenses d'amélioration déductibles (*CE, 28 nov. 2007, n° 290510*).

La doctrine administrative exclut, par ailleurs, des dépenses de réparation déductibles des revenus fonciers les dépenses de remplacement des appareils électroménagers engagées lors de la remise en état d'une cuisine aménagée existante (*BOI-RFPI-BASE-20-30-10, 3 févr. 2014, § 50*).

Le Conseil d'État a par ailleurs jugé que des travaux d'aménagement d'appartements dans les locaux, y compris les parties communes, auparavant exploités par un hôtel, constituent des dépenses d'amélioration de locaux d'habitation déductibles (*CE, 19 nov. 2013, n° 360146*).

▶ lorsqu'elles portent sur des locaux professionnels et commerciaux, pour les seules dépenses destinées à faciliter l'accueil des personnes handicapées ou à protéger ces locaux de l'amiante.

Depuis le 1^{er} janvier 2015, tous les établissements recevant du public (ERP) doivent être accessibles aux personnes handicapées ou à mobilité réduite (*L. n° 2005-102, 11 févr. 2005 ; Ord. n° 2014-1090, 26 sept. 2014 : V. D.O Actualité 38/2014, n° 22 ; D. n° 2017-431, 28 mars 2017 : V. D.O 14/2017, n° 17*). A cet égard, l'administration a précisé, dans une réponse ministérielle du 4 avril 2017, que pour les immeubles donnés en location nue et relevant de la catégorie des revenus fonciers, les dépenses de mise en accessibilité pour les personnes handicapées constituent, d'une manière générale, des dépenses d'amélioration, dès lors qu'elles ont pour objet d'apporter à l'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. A ce titre, les dépenses d'amélioration destinées à faciliter l'accueil des personnes handicapées sont déductibles pour la détermination du

revenu net foncier imposable des propriétaires-bailleurs soumis au régime réel d'imposition, lorsqu'elles sont afférentes aux locaux d'habitation ou lorsqu'elles sont afférentes aux locaux professionnels et commerciaux, à la condition qu'elles soient dissociables de travaux de construction, reconstruction ou d'agrandissement (*Rép. min. à Delcourt n° 99022, JOAN Q 4 avr. 2017, p. 2671 : V. D.O Actualité 23/2017, n° 6*).

Pour les propriétés rurales, les dépenses suivantes sont déductibles (*CGI, art. 31, I, 2° ; BOI-RFPI-SPEC-10, 14 févr. 2014, § 60 et s.*) :

– les dépenses d'amélioration non rentables afférentes aux propriétés bâties autres que les locaux d'habitation, à condition qu'elles n'entraînent pas une augmentation de 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, à condition qu'elles n'entraînent pas une augmentation de fermage ;

– certaines dépenses d'amélioration et de construction qui s'incorporent aux bâtiments d'exploitation rurale destinés à satisfaire aux obligations prévues au titre 1^{er} du livre V du Code de l'environnement, relatif aux installations classées pour la protection de l'environnement ;

– les travaux de restauration et de gros entretien sur les espaces naturels.

Le preneur qui a, par son travail ou par ses investissements, apporté des améliorations au fonds loué a droit, à l'expiration du bail, à une indemnité due par le bailleur (*C. rur. pêche marit., art. L. 411-69*). Ce dernier peut demander le remboursement de l'indemnité au preneur entrant (*C. rur. pêche marit., art. L. 411-76*).

L'Administration précise à cet égard, que si l'indemnité versée par le bailleur au preneur sortant indemnise celui-ci d'améliorations qui auraient été déductibles si les dépenses de l'espèce avaient été exposées par le bailleur lui-même, son montant peut être déduit des revenus fonciers de ce dernier. Corrélativement, son remboursement au bailleur par le preneur entrant qui succède au preneur indemnisé doit être ajouté par le bailleur à ses revenus fonciers et soumis à l'impôt sur le revenu. En revanche, si l'indemnité versée par le bailleur au preneur sortant couvre des dépenses d'amélioration non déductibles, son montant ne peut être déduit des revenus fonciers du bailleur et son remboursement, par le preneur entrant n'est pas dans le champ de l'impôt sur le revenu (*BOI-RFPI-BASE-10-10, 14 févr. 2014, § 270*).

Constituent des espaces naturels protégés les parcs nationaux (*C. env., art. L. 331-2*), les réserves naturelles (*C. env., art. L. 332-2*), les sites classés (*C. env., art. L. 341-2*), les espaces concernés par les arrêtés préfectoraux de protection de biotope (*C. env., art. L. 411-1 et L. 411-2*), les espaces « Natura 2000 » (*C. env., art. L. 414-1*) et les espaces naturels remarquables du littoral (*C. env., art. L. 146-6*) (*BOI-RFPI-SPEC-10, 14 févr. 2014, § 290*). Les travaux de restauration s'entendent des travaux qui concourent à la remise en état de l'espace naturel tel qu'il était avant sa dégradation. Les travaux de gros entretien sont des travaux d'importance qui concourent à l'entretien de l'espace naturel (notamment, travaux lourds de défrichage pour le maintien des écosystèmes ouverts, travaux de rétablissement d'un régime naturel des eaux).

Cette déduction est subordonnée, d'une part, à la condition que les travaux aient reçu l'accord préalable de l'autorité administrative compétente (*BOI-RFPI-SPEC-10, 14 févr. 2014, § 310*) et, d'autre part, à la condition que les dépenses n'aient pas été prises en compte pour le calcul de la réduction d'impôt sur le revenu au titre des dépenses de préservation du patrimoine naturel (*CGI art. 199 octovicies, III*).

Les dépenses de construction, reconstruction et d'agrandissement ne sont pas déductibles. Il en va de même des travaux d'amélioration ou de réparation indissociables des travaux de reconstruction ou d'agrandissement.

Tel est le cas, par exemple, de travaux de peinture et de ravalement, indissociables de travaux de réhabilitation importants d'un immeuble alors que, pris isolément, ils pourraient être regardés comme des travaux d'amélioration ou de réparation (*CE, 30 mai 2007, n° 274477*).

Des travaux qui ont pour objet de transformer deux immeubles d'habitation mitoyens en un seul immeuble collectif, affectant de

manière importante le gros œuvre et qui se sont traduits par une augmentation des surfaces des logements, ont le caractère de travaux de construction et de reconstruction. Ils ne peuvent pas être dissociés des travaux d'amélioration et de modernisation réalisés en même temps sur l'ensemble des locaux, lesquels ne peuvent donc pas faire l'objet d'une déduction (*CE, 9 janv. 2009, n° 291266*).

Des travaux qui ont pour objet, outre l'aménagement de combles en appartement, la transformation du logement préexistant en six unités d'habitation, apportent une modification importante au gros œuvre et doivent être regardés en totalité comme des travaux de reconstruction. En conséquence ils ne constituent pas des travaux déductibles des revenus fonciers (*CAA Douai, 18 sept. 2014, n° 13DA00996*).

Toutefois, les dépenses de 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 sont déductibles, lorsque ces travaux n'entraînent pas une augmentation du fermage (*CGI, art. 31, I, 2°, c ter ; BOI-RFPI-SPEC-10, 14 févr. 2014, § 170 et s.*).

44. Dépenses de grosses réparations supportées par les nus-propriétaires d'immeubles reçus par donation ou succession (ligne 10) -

En cas de démembrement du droit de propriété, l'usufruitier n'est tenu qu'aux réparations d'entretien. Les grosses réparations demeurent à la charge du propriétaire, à moins qu'elles n'aient été occasionnées par le défaut de réparations d'entretien depuis l'ouverture de l'usufruit, auquel cas l'usufruitier en est aussi tenu (*CGI, art. 605*). Lorsque l'immeuble est donné en location et que les revenus de la location sont imposés au nom de l'usufruitier dans la catégorie des revenus fonciers, le nu-propriétaire peut déduire des revenus fonciers provenant de ses autres propriétés les charges qu'il a effectivement supportées.

En revanche, lorsque l'immeuble n'est pas donné en location, l'usufruitier n'est pas imposable au titre des revenus fonciers et aucune déduction ne peut être pratiquée.

Toutefois, un régime dérogatoire est prévu pour la déduction des charges de grosses réparations supportées par les nus-propriétaires de biens dont le démembrement du droit de propriété résulte d'une succession ou de certaines donations, que l'immeuble soit ou non loué (*CGI, art. 156, II, 2° quater ; BOI-IR-BASE-20-60-20, 1^{er} sept. 2017*).

Le nu-propriétaire peut :

– soit prendre en compte ces dépenses pour la détermination de ses revenus fonciers dans les conditions de droit commun ;

– soit opter pour la prise en compte de ces dépenses sous la forme d'une déduction plafonnée de charges du revenu global.

L'option du contribuable est irrévocable et entraîne renonciation à la prise en compte des dépenses concernées pour la détermination des revenus fonciers.

La déduction des dépenses de grosses réparations du revenu global est limitée à 25 000 € par. La fraction des dépenses excédant cette limite peut être déduite, dans les mêmes conditions, au titre des dix années suivantes (*CGI, art. 156, II, 2° quater ; BOI-IR-BASE-20-60-20, 1^{er} sept. 2017, § 120 et s.*).

Le dispositif particulier de déduction des dépenses de grosses réparations supportées par les nus-propriétaires est supprimé à compter du 1^{er} janvier 2017. Ce dispositif continue cependant à s'appliquer aux dépenses supportées en 2017 pour lesquelles le contribuable justifie de l'acceptation d'un devis et du versement d'un acompte au plus tard le 31 décembre 2016 (*L. fin. 2017, n° 2016-1917, 29 déc. 2016, art. 32 ; V. D.O Actualité 52/2016, n° 9, § 1 ; BOI-IR-BASE-20-60-20, 1^{er} sept. 2017, § 1*).

45. Indemnités d'éviction, frais de relogement (ligne 12) -

Le caractère déductible de l'indemnité d'éviction est

apprécié en fonction du but dans lequel elle a été versée. Ainsi, selon le Conseil d'État, une indemnité d'éviction est déductible, lorsque son versement a permis, notamment après la réalisation de travaux, la relocation de l'immeuble à des conditions plus avantageuses (CE, 8 juill. 2005, n° 253291).

Le caractère déductible de l'indemnité d'éviction n'est pas conditionné par le caractère déductible des travaux dont l'éviction est le préalable (CE, 8 juill. 2005, n° 253291 ; BOI-RFPI-BASE-20-20, 14 févr. 2014, § 10).

Les frais de relogement engagés par la société pour loger temporairement son locataire durant des travaux affectant le bien loué sont déductibles si ces travaux sont effectués en vue de la conservation du revenu et s'ils résultent d'une gestion normale (BOI-RFPI-BASE-20-20, 14 févr. 2014, § 30).

46. Impositions (ligne 13) - Les impôts perçus, au profit des collectivités locales et d'organismes divers, sur les propriétés dont les revenus sont déclarés, sont déductibles pour la fraction restant à la charge de la société, c'est-à-dire, sauf convention contraire (CGI, art. 31, I, 1^o, c ; BOI-RFPI-BASE-20-50, 1^{er} avr. 2015, § 20 et s.) :

► pour les propriétés urbaines, la totalité de la taxe foncière sur les propriétés bâties, des taxes spéciales d'équipement ;

► pour les propriétés rurales, la fraction restant à la charge du propriétaire (4/5 de la taxe foncière sur les propriétés non bâties, de la taxe régionale et de la taxe spéciale d'équipement et de la moitié de la taxe pour frais de chambre d'agriculture).

Sont également déductibles la taxe annuelle sur les surfaces de stationnement en Île-de-France (CGI, art. 1599 quater C) et, lorsqu'elle est encore exigible, la contribution sur les revenus locatifs (CRL) (BOI-RFPI-BASE-20-50, § 20).

La taxe d'enlèvement des ordures ménagères n'est pas déductible puisqu'il s'agit d'une charge récupérable auprès des locataires. En revanche, la totalité des frais de gestion afférents à l'avis de taxe foncière (y compris ceux relatifs à la taxe d'enlèvement des ordures ménagères) est déductible des revenus fonciers.

L'article 26 de la seconde loi de finances rectificative pour 2014 (L. fin. rect. 2014, n° 2014-1655, 29 déc. 2014, art. 26 : V. D.O Actualité 47/2014, n° 21, § 1) supprime, à compter de l'imposition des revenus de 2015, la déductibilité de la taxe annuelle sur les bureaux en Île-de-France.

Charges de copropriété

47. L'article 49 de la loi de finances rectificative pour 2004 a légalisé la mesure de tolérance selon laquelle les charges acquittées par le propriétaire puis remboursées par le locataire n'ont pas à figurer simultanément en augmentation et en diminution du revenu brut (L. fin. rect. 2004, n° 2004-1485, 30 déc. 2004, art. 49 : V. D.O Actualité 3/2005, n° 4, § 15 et s ; BOI-RFPI-BASE-20-40, 12 sept. 2012, § 30).

48. Charges récupérables non récupérées au départ du locataire (ligne 11) - Les dépenses payées pour le compte du locataire par la société immobilière, propriétaire, dont elle n'a pas pu obtenir le remboursement, au 31 décembre de l'année du départ du locataire sont déductibles des revenus fonciers imposables pour leur montant versé en 2017. Cette situation peut se produire lorsqu'à l'expiration du bail, les charges locatives (les frais de chauffage ou d'éclairage, d'entretien des ascenseurs, la taxe de balayage et d'enlèvement des ordures ménagères, la location de compteurs, etc.) n'ont pas été rem-

boursées au propriétaire et lorsque le dépôt de garantie est insuffisant pour couvrir ces dépenses.

On précise, à cet égard, que les règles relatives aux conditions de récupération de certaines charges, notamment les dépenses de personnel, sont modifiées depuis le 1^{er} janvier 2009 (V. D.O Actualité 3/2009, n° 56, § 1 et s.).

Les dépenses locatives définitivement supportées par le contribuable pendant la période de vacance d'un bien destiné à la location (c'est-à-dire, entre la résiliation et la conclusion d'un nouveau bail) sont admises en déduction dans les conditions de droit commun.

49. Provisions pour charges de copropriété (ligne 14) -

Il convient d'indiquer sur cette ligne le montant total des provisions pour charges versées en 2017 par le propriétaire au syndic de copropriété. Cette déduction est obligatoire même si la ventilation exacte des charges à la date de la souscription de la déclaration n° 2072-C est connue. Ces provisions comprennent des charges déductibles ou non des revenus fonciers ainsi que des charges récupérables ou non auprès des locataires.

Une fois la ventilation de ces charges opérée par le syndic de copropriété, la société immobilière propriétaire doit procéder à une régularisation de ces provisions.

En effet, seules les charges effectivement déductibles, pour leur montant réel, et incombant de droit au propriétaire doivent être prises en compte pour la détermination du revenu foncier imposable.

50. Régularisation des provisions pour charges déduites en 2016 (ligne 15) -

À l'aide de l'arrêté des comptes de la copropriété au titre de l'année 2016, il y a lieu de porter sur cette ligne les provisions pour charges de copropriété inscrites ligne 14 de la déclaration des résultats n° 2072-C de l'année 2016 qui correspondent à :

- des charges non déductibles des revenus fonciers imposables ;
- des charges récupérables auprès des locataires ;
- l'éventuel solde positif résultant de l'approbation des comptes de l'année 2016.

Ce solde positif correspond à la différence entre le montant total des provisions pour charges de copropriété déduites au titre de 2016 et le montant total des dépenses déductibles, des dépenses non déductibles et des dépenses récupérables indiquées sur l'arrêté des comptes de la copropriété au titre de l'année 2016.

En présence d'un solde négatif, ce montant diminue le montant des provisions porté ligne 14.

Montant de la déduction spécifique (ligne 16)

51. Indépendamment de la déduction des frais et charges (V. § 39 et s.), des déductions spécifiques s'appliquent aux revenus fonciers des logements donnés en location dans le cadre de certains régimes spéciaux : Besson ancien, Robien ZRR classique ou recentré, Borloo neuf, Borloo ancien, Cosse, Scellier ZRR et Scellier intermédiaire et pour les carrières et autres gisements.

Ces déductions spécifiques se cumulent avec la déduction des frais réels autorisés.

À compter de l'imposition des revenus de 2017, les dispositifs Besson ancien et Borloo ancien sont remplacés par un nouveau dispositif de déduction forfaitaire du revenu foncier, dénommé dispositif « Cosse », ciblé sur les logements situés en zone tendue. Ce nouveau dispositif permet aux propriétaires bailleurs ayant conclu avec l'ANAH, entre le 1^{er} janvier 2017 et le 31 décembre 2019, une convention de location à caractère intermédiaire, social ou très social, de pratiquer sur les revenus bruts des logements loués une déduction forfaitaire dont le taux varie de 15 % à 70 % en fonction du lieu de situation des logements et du type de convention conclue (CGI, art. 31, I, 1^o, o). Le taux de cette déduction est porté à

85 %, quels que soient la localisation du logement et le type de convention, en cas d'intermédiation locative (location à ou par l'intermédiaire d'un organisme agréé) permettant de procurer un logement à des personnes éprouvant de grandes difficultés à se loger (*L. fin. rect. 2016, n° 2016-1918, 29 déc. 2016, art. 46 : V. D.O Actualité 1/2017, n° 12, § 1 ; V. § 58*). Le dispositif Besson ancien continue toutefois de s'appliquer, dans les conditions en vigueur antérieurement, jusqu'au terme de chaque période triennale ayant débuté avant le 1^{er} janvier 2017, soit au plus tard, jusqu'au 31 décembre 2019 (*V. § 52*). De même, le dispositif Borloo ancien continue de s'appliquer aux contribuables en bénéficiant déjà, jusqu'à l'expiration des engagements de location pris dans ce contrat (*V. § 56*).

52. Déduction Besson ancien - Dans le cadre du dispositif « Besson ancien » (*CGI, art. 31, I, 1°, j*), les associés de sociétés immobilières non soumises à l'IS, propriétaires de logements anciens affectés à la résidence principale du locataire peuvent bénéficier, sous certaines conditions, d'une **déduction spécifique de 26 %** au titre des **locations conclues entre le 1^{er} janvier 1999 et le 30 septembre 2006**.

Le taux de la déduction spécifique s'applique aux revenus des six premières années de location des logements anciens qui ne peuvent faire l'objet d'une déduction spécifique au titre de l'amortissement « Périssol », « Besson neuf », « Robien », ou « Borloo neuf » (*BOI-RFPI-SPEC-20-10-30-10, 21 mai 2015, § 370*).

Pour bénéficier de cet avantage, la société propriétaire doit s'engager à l'aide de l'imprimé n° 2044-EB à louer des locaux nus à usage d'habitation principale pendant six ans à des loyers qui n'excèdent pas des plafonds fixés par décret et les associés doivent s'engager, d'autre part, à conserver leurs parts pendant la même durée (*BOI-RFPI-SPEC-20-10-30-10, 21 mai 2015, § 280 et 330*).

Par ailleurs, le montant des ressources du locataire ne doit pas dépasser des plafonds fixés par décret actualisés chaque année (*BOI-BAREME-000017, 10 juill. 2017 ; BOI-RFPI-SPEC-20-10-30-10, 21 mai 2015, § 240*).

On rappelle que ce dispositif est supprimé pour les baux conclus à compter du 1^{er} octobre 2006. Toutefois, les propriétaires-bailleurs qui ont conclu un bail avant le 1^{er} octobre 2006 dans le cadre de ce dispositif « Besson-ancien » peuvent continuer à en bénéficier après cette date, lorsque les conditions de son application restent remplies. En effet, Le bénéfice de la déduction est prorogé, par période de trois ans, en cas de poursuite, de reconduction, ou de renouvellement du bail avec le même locataire (*BOI-RFPI-SPEC-20-10-30-10, 21 mai 2015, § 410*).

Corrélativement à l'instauration du dispositif Cosse (*voir n° 55*), la prorogation triennale du dispositif Besson ancien est supprimée à compter du 1^{er} janvier 2017 (*L. fin. rect. 2016, n° 2016-1918, 29 déc. 2016, art. 46 : V. D.O Actualité 1-2/2017, n° 12, § 19*). Toutefois, le dispositif Besson ancien continue de s'appliquer, dans les conditions en vigueur antérieurement, jusqu'au terme de chaque période triennale ayant débuté avant le 1^{er} janvier 2017, soit au plus tard, jusqu'au 31 décembre 2019.

Lorsqu'un bail est conclu avec un nouveau locataire à compter du 1^{er} octobre 2006 et que ce contrat intervient avant l'expiration de la période d'engagement de location de six ans exigée pour l'application du dispositif, le propriétaire-bailleur continue de bénéficier de ce dispositif, tant que la condition tenant au montant du loyer demeure remplie (*BOI-RFPI-SPEC-20-10-30-10, 21 mai 2015, § 420*).

En cas de remise en cause de l'avantage fiscal, la déduction spécifique et le supplément de déduction pratiqué, y compris au titre d'années prescrites, fait l'objet d'une reprise au titre de l'année de rupture de l'engagement ou de cession du logement ou des parts sociales. Cette remise en cause intervient dans le délai normal de reprise, soit dans les trois ans de la rupture de l'engagement ou de la cession du logement ou des titres (*BOI-RFPI-SPEC-20-10-30-10, 21 mai 2015, § 470*).

L'imprimé n° 2044-EB, ainsi que les plafonds des loyers et des ressources des locataires, sont disponibles auprès de votre service des impôts ou sur le site internet : www.impots.gouv.fr. Toutefois, lorsque la société effectue le dépôt de sa déclaration n° 2072-C de manière dématérialisée, aucun document justificatif ne doit être joint à cette déclaration (*V. § 9*).

53. Déduction « Robien classique » en ZRR - Dans le cadre du dispositif « Robien classique » en zone de revitalisation rurale (*CGI, art. 31, I, 1°, k*), les associés de sociétés immobilières non soumises à l'impôt sur les sociétés peuvent bénéficier d'une **déduction spécifique de 26 %** lorsque le logement est situé en zone de revitalisation rurale et que la société a opté pour l'amortissement « Robien classique » au titre du logement concerné.

Pour bénéficier de cette déduction, la société doit avoir opté pour le dispositif Robien recentré au titre du logement concerné.

La société propriétaire doit s'engager, à l'aide de l'imprimé n° 2044-EB, à louer des locaux nus à usage d'habitation principale pendant une durée de 9 ans en appliquant les plafonds relatifs aux loyers (*BOI-BAREME-000017, 10 juill. 2017 ; BOI-RFPI-SPEC-20-20-20, 21 mai 2015, § 270*).

Il est à noter que lorsque la société propriétaire effectue le dépôt de sa déclaration n° 2072-C de manière dématérialisée, aucun document justificatif ne doit être joint à cette déclaration (*V. § 9*).

La liste des communes classées en ZRR conformément aux critères de classement fixés par le décret du 26 juin 2013 (*D. n° 2013-548, 26 juin 2013 : V. D.O Actualité 25/2013, n° 6, § 1 et s.*) a été actualisée en dernier lieu par un arrêté 16 mars 2017. Ce classement n'est valable que jusqu'au 30 juin 2017 (*A. 16 mars 2017, JO 29 mars : V. D.O Actualité 13/2017, n° 10, § 1 et s.*). On rappelle, en effet, que les critères et modalités de classement des communes en ZRR ont été modifiées, avec effet au 1^{er} juillet 2017, pour prendre en compte la densité de la population et sa richesse (*L. fin. rect. 2015, n° 2015-1786, 29 déc. 2015, JO 30 déc., art. 45 : V. D.O Actualité 1/2016, n° 52, § 4 et s. ; BOI-IF-CFE-10-30-40-40, 6 sept. 2017, § 20 à 70*).

L'associé doit s'engager à conserver ses titres pendant la durée de l'engagement de la société.

Les souscriptions de parts de SCPI ouvrent droit au dispositif Robien dans les conditions décrites au BOI-RFPI-SPEC-20-20-70, 12 sept. 2012.

54. Déduction « Robien recentré » en ZRR - Dans le cadre du dispositif « Robien recentré » en zone de revitalisation rurale (*CGI, art. 31, I, 1° k*), les associés de sociétés immobilières non soumises à l'impôt sur les sociétés peuvent bénéficier d'une **déduction spécifique est de 26 %** lorsque :

- le logement est situé en zone de revitalisation rurale ;
- et que la société non soumise à l'impôt sur les sociétés, autre qu'une SCPI, a opté pour l'amortissement « Robien recentré » au titre du logement concerné.

La liste des communes classées en ZRR conformément aux critères de classement fixés par le décret du 26 juin 2013 (*D. n° 2013-548, 26 juin 2013 : V. D.O Actualité 25/2013, n° 6, § 1 et s.*) a été actualisée en dernier lieu par un arrêté du 16 mars 2017. Ce classement n'est valable que jusqu'au 30 juin 2017 (*A. 16 mars 2017, JO 29 mars : V. D.O Actualité 13/2017, n° 10, § 1 et s.*). On rappelle, en effet, que les critères et modalités de classement des communes en ZRR ont été modifiées, avec effet au 1^{er} juillet 2017, pour prendre en compte la densité de la population et sa richesse (*L. fin. rect. 2015, n° 2015-1786, 29 déc. 2015, JO 30 déc., art. 45 : V. D.O Actualité 1/2016, n° 52, § 4 et s. ; BOI-IF-CFE-10-30-40-40, 6 sept. 2017, § 20 à 70*).

La société propriétaire doit s'engager à l'aide de l'imprimé n° 2044-EB à louer des locaux nus à usage d'habitation principale pendant neuf ans en appliquant les plafonds relatifs aux loyers hors charges (*BOI-BAREME-000017, 10 juill. 2017 ; BOI-RFPI-SPEC-20-20-20, 21 mai 2015, § 280*).

Cet imprimé, ainsi que les plafonds des loyers hors charges sont disponibles auprès du service des impôts ou sur le site internet : www.impots.gouv.fr. Par ailleurs, lorsque la société propriétaire effectue le dépôt de sa déclaration n° 2072-C de manière dématérialisée, aucun document justificatif ne doit être joint à cette déclaration (*V. § 9*).

L'associé doit, par ailleurs, s'engager à conserver ses titres jusqu'à l'expiration de la période couverte par l'engagement de location, soit au moins neuf ans.

55. Déduction « Borloo neuf » - Dans le cadre du régime « Borloo neuf » (*CGI, art. 31, I, 1^o, I*), les associés de sociétés immobilières non soumises à l'impôt sur les sociétés peuvent bénéficier d'une **déduction spécifique** de 30 % pendant la période d'engagement de location de 9 ans, reconductible 2 fois pour une période de 3 ans (soit une durée d'engagement de 9, 12 ou 15 ans).

La déduction s'applique de date à date à compter de la prise d'effet du bail et est déterminée en ventilant les revenus sur lesquels s'applique la déduction spécifique et ceux sur lesquels elle ne s'applique pas (notamment, quand la location est conclue en cours d'année).

Pour bénéficier de cette déduction, la société doit avoir **opté pour le dispositif Robien recentré** au titre du logement concerné.

Elle doit, par ailleurs, s'engager par écrit sur l'imprimé n° 2044-EB à louer le logement non meublé, à usage d'habitation principale du locataire pendant 9 ans, renouvelables par période de 3 ans et dans la limite de 6 ans si les conditions demeurent remplies, en appliquant les plafonds relatifs aux loyers et aux conditions de ressources des locataires (*BOI-BAREME-000017, 10 juill. 2017 ; BOI-RFPI-SPEC-20-40-20-30, 21 mai 2015, § 140 et 180*).

Cet imprimé, ainsi que les plafonds des loyers et des ressources des locataires, sont disponibles auprès de votre service des impôts ou sur le site internet : www.impots.gouv.fr.

Lorsque la société effectue le dépôt de sa déclaration n° 2072-C de manière dématérialisée, aucun document justificatif ne doit être joint à cette déclaration (*V. § 9*).

L'associé doit s'engager à conserver ses titres jusqu'à l'expiration de la période couverte par l'engagement de location.

56. Déduction Conventionnement ANAH (Borloo ancien) - Le régime « Borloo ancien » (conventionnement ANAH) permet aux associés de sociétés immobilières non soumises à l'impôt sur les sociétés, propriétaires de logements donnés en location dans le cadre d'une convention conclue avec l'Agence nationale de l'habitat (ANAH), de bénéficier d'une déduction spécifique dont le taux varie selon que la convention est conclue dans le secteur intermédiaire, le secteur social (ou très social) ou dans le secteur intermédié (*CGI, art. 31, I, 1^o, m*) :

► **déduction Conventionnement ANAH dans le secteur intermédiaire** : le **taux de déduction spécifique** est de 30 % pendant la durée de la convention signée avec l'ANAH. La convention est conclue pour une durée minimale de 6 ans ou de 9 ans si elle s'accompagne d'une subvention de l'ANAH pour financer des travaux. Pour bénéficier de ce dispositif, la société doit :

– avoir conclu un **bail, depuis le 1^{er} octobre 2006**, avec une personne physique autre qu'un associé, un membre du foyer fiscal d'un associé, un ascendant ou descendant d'un associé ;

– **s'engager** à l'aide du document « Engagement du bailleur » figurant en annexe à la convention conclue avec l'ANAH à **louer des locaux nus à usage d'habitation principale pendant au moins 6 ans à des loyers qui n'excèdent pas des plafonds** prévus par la convention à des locataires qui satisfont à certaines **conditions des ressources** (*BOI-BAREME-000017, 10 juill. 2017 ; BOI-RFPI-SPEC-20-40-20-30, 23 sept. 2015, § 30 et 240*) ;

Cet imprimé, ainsi que les plafonds des loyers des ressources des locataires, sont disponibles auprès du service des impôts ou sur le site internet : www.impots.gouv.fr.

Lorsque la société effectue le dépôt de sa déclaration n° 2072-C de manière dématérialisée, aucun document justificatif ne doit être joint à cette déclaration (*V. § 9*).

L'associé doit s'engager à conserver ses titres pendant la durée de la convention.

► **déduction Conventionnement ANAH dans le secteur social (ou très social)** : le **taux de la déduction spécifique** applicable aux logements ayant fait l'objet d'une convention dans le secteur social ou très social est fixé à 45 % ; pour les conventions conclues à compter du 28 mars 2009, le taux de cette déduction est porté à 60 % ;

À l'exception des plafonds de loyers et de ressources des locataires (*BOI-RFPI-SPEC-20-40-20-30, 23 sept. 2015, § 40 et 250*), les conditions d'application du dispositif « Borloo ancien » dans le secteur social (ou très social) sont identiques à celles du dispositif « Borloo ancien » dans le secteur intermédiaire.

► **déduction « Conventionnement ANAH » pour les locations intermédiées** : pour les conventions conclues à compter du 28 mars 2009, la **déduction spécifique** est fixée à 70 % des revenus bruts des logements donnés en location dans le secteur intermédiaire ou dans le secteur social (ou très social), lorsque le logement est loué à un **organisme public ou privé** :

– soit en vue de sa **sous-location**, meublée ou non, à des personnes mentionnées au II de l'article L. 301-1 du Code de la construction et de l'habitation ou aux personnes physiques dont la situation nécessite une solution locative de transition ;

– soit en vue de l'**hébergement** de ces mêmes personnes.

Le bénéfice de la déduction spécifique de 70 % est réservé aux logements situés dans les communes classées dans les zones géographiques se caractérisant par un déséquilibre entre l'offre et la demande de logements. Pour les baux conclus du 28 mars au 30 juin 2009, la liste de ces communes est établie par l'arrêté du 30 décembre 2008 (*A. 30 déc. 2008 : JO 31 déc. 2008*). Pour les baux conclus à compter du 1^{er} juillet 2009 et jusqu'au 31 décembre 2014, la liste des communes classées dans les zones A, B1 et B2 est fixée par l'arrêté du 29 avril 2009 (*A. 29 avr. 2009 : JO 3 mai 2009*). Pour les baux conclus à compter du 1^{er} janvier 2015, la liste des communes classées dans les zones A bis, A, B1 et B2 est fixée par l'arrêté du 1^{er} août 2014 (*A. 1^{er} août 2014 : V. D.O Actualité 30/2014, n° 10, § 1 et s.*), modifié par l'arrêté du 30 septembre 2014 (*A. 30 sept. 2014 : V. D.O Actualité 38/2014, n° 6, § 1 et s.*).

Un décret du 30 septembre 2014 (*D. n° 2014-1102, 30 sept. 2014 : V. D.O Actualité 38/2014, n° 7, § 1 et s.*) aligne les plafonds de loyer et de ressources du dispositif « Borloo ancien » sur ceux applicables à la réduction « Duflot/Pinel » (*CGI, art. 199 novovicies ; BOI-IR-RICI-360, 10 juill. 2017*). Ainsi, pour les conventions conclues à compter du 1^{er} janvier 2015 :

► **les plafonds de loyers** sont égaux :

– pour les **logements situés en métropole**, à ceux fixés pour l'application du dispositif Duflot/Pinel (*CGI, ann. III, art. 2 terdecies D, I, 1^o*), le cas échéant réduits, lorsqu'ils ne sont pas sensiblement inférieurs aux loyers pratiqués dans le parc privé, par un arrêté du représentant de l'État dans la région (*CGI, ann. III, art. 2 terdecies D, III*) ;

– pour les **logements situés outre-mer**, à ceux fixés pour l'application du dispositif Duflot/Pinel outre-mer (*CGI, ann. III, art. 2 terdecies F, I, 1^o*), le cas échéant réduits, lorsqu'ils ne sont pas sensiblement inférieurs aux loyers pratiqués par le parc privé, par un arrêté du représentant de l'État dans la région (*CGI, ann. III, art. 2 terdecies F, III*).

► **les plafonds de ressources** sont égaux à ceux fixés pour le dispositif Duflot/Pinel en métropole et outre-mer.

Corrélativement à l'instauration du dispositif Cosse (*voir n° 55*), le **dispositif Borloo ancien** est **supprimé progressivement**. Il continue toutefois de s'appliquer aux conventions conclues avec l'ANAH à compter du 1^{er} janvier 2017,

mais à condition que la **demande de conventionnement** ait été réceptionnée par l'ANAH au plus tard le **31 janvier 2017** (*L. fin. rect. 2016, n° 2016-1918, 29 déc. 2016, art. 46 : V. D.O Actualité 1/2017, n° 12, § 22 et 23*).

57. Déduction conventionnement ANAH (Cosse) - Le dispositif « Cosse » (conventionnement ANAH) permet aux propriétaires de logements donnés en location dans le cadre d'une convention conclue avec l'ANAH, **entre le 1^{er} janvier 2017 et le 31 décembre 2019**, de bénéficier d'une déduction spécifique dont le taux varie en fonction de la localisation géographique du bien et selon que la convention est conclue dans le secteur intermédiaire ou dans le secteur social ou très social (*CGI, art. 31, I, 1^o, o*) :

► **déduction Conventionnement ANAH dans le secteur intermédiaire** : le **taux de déduction spécifique** est de **15 %** (zone B2) ou de **30 %** (zones A bis, A et B1) pendant la durée de la convention signée avec l'ANAH. La convention est conclue pour une durée minimale de 6 ans ou de 9 ans si elle s'accompagne d'une subvention de l'ANAH pour financer des travaux. Pour bénéficier de ce dispositif, la société doit :

– avoir **conclu un bail, à compter du 1^{er} janvier 2017**, avec une personne physique autre qu'un associé, un membre du foyer fiscal d'un associé, un ascendant ou descendant d'un associé ou un organisme public ou privé qui donne à bail lui-même, en sous-location nue à usage d'habitation principale du locataire, sous réserve que cet organisme ne fournisse aucune prestation hôtelière ou para-hôtelière ;

– **s'engager à l'aide du document « Engagement du bailleur »** figurant en annexe à la convention conclue avec l'ANAH à **louer des locaux nus à usage d'habitation principale pendant au moins 6 ans à des loyers qui n'excèdent pas des plafonds** prévus par la convention à des locataires qui satisfont à certaines **conditions de ressources** ;

Cet imprimé, ainsi que les plafonds des loyers des ressources des locataires, sont disponibles auprès du service des impôts ou sur le site internet : www.impots.gouv.fr.

Les plafonds 2017 de loyers et de ressources des locataires pour l'application de la déduction Cosse sont fixés par un décret du 5 mai 2017 (*D. n° 2017-839, 5 mai 2017 ; V. D.O Actualité 20/2017, n° 2, § 2*).

Lorsque la société effectue le dépôt de sa déclaration n° 2072-C de manière dématérialisée, aucun document justificatif ne doit être joint à cette déclaration (*V. § 9*).

L'associé doit s'engager à conserver ses titres pendant la durée de la convention.

► **déduction Conventionnement ANAH dans le secteur social (ou très social)** : le **taux de la déduction spécifique** applicable aux logements ayant fait l'objet d'une convention dans le secteur social ou très social est fixé à **50 %** (zone B2) ou **70 %** (zones A bis, A et B1) ;

► **déduction Conventionnement ANAH dans le secteur intermédiaire, social ou très social pour les logements donnés en location dans le cadre d'une intermédiation locative sociale** : le **taux de la déduction spécifique** est porté à **85 %**, quelle que soit la zone géographique.

L'intermédiation locative sociale peut être réalisée par l'intermédiaire soit d'un :

– organisme public ou privé d'intermédiation locative agréé en application de l'article L. 365-4 du Code de la construction et de l'habitation, auquel le bailleur va donner en location le logement conventionné en vue de sa sous-location ou de sa mise à disposition par cet organisme à certains publics ;

– mandat de gestion confié à un organisme agréé en application de l'article L. 365-4 du Code de la construction

et de l'habitation (agence immobilière sociale), auquel le bailleur a confié la gestion locative du logement conventionné en vue de sa location à certains publics.

Ce nouveau dispositif, destiné à remplacer les régimes Besson ancien et Borloo ancien, **s'applique à compter de l'imposition des revenus de 2017** (*L. fin. rect. 2016, n° 2016-1918, 29 déc. 2016, art. 46 : V. D.O Actualité 1-2/2017, n° 12, § 3 et s.*). L'avantage fiscal est réservé aux **logements neufs ou anciens** situés dans des communes de zones géographiques se caractérisant par un **déséquilibre entre l'offre et la demande de logements** (*CGI, art. 31, I, 1^o, o, 1, A et 3*). Ces zones correspondent aux zones A bis, A, B1 et B2 retenues pour l'application du dispositif « Duflo-Pinel ». Les logements situés en zone C sont exclus du dispositif, sauf lorsqu'ils font l'objet d'une intermédiation locative, c'est-à-dire, lorsqu'ils sont donnés en mandat de gestion ou en location, à un organisme public ou privé, agréé en application de l'article L. 365-4 du Code de la construction et de l'habitation.

Un arrêté du 5 mai 2017 confirme que les communes ouvrant droit au dispositif s'entendent de celles classées dans les zones A, A bis, B1, B2 et C telles que définies à l'article R. 304-1 du Code de la construction et de l'habitation pour l'application des dispositifs d'aide à l'investissement (*A. 5 mai 2017, JO 7 mai ; V. D.O Actualité 20-21/2017, n° 2, § 3*). La liste des communes est établie par l'arrêté du 1^{er} août 2014 (*A. 1^{er} août 2014 : V. D.O Actualité 30/2014, n° 10, § 1 et s.*), modifié par l'arrêté du 30 septembre 2014 (*A. 30 sept. 2014 : V. D.O Actualité 38/2014, n° 6, § 1 et s.*).

Le dispositif Cosse ne peut pas, en principe, se cumuler, pour un même logement avec un autre dispositif prévu en faveur de l'investissement locatif. Par ailleurs, la déduction Cosse n'est pas applicable aux immeubles classés ou inscrits au titre des monuments historiques ou ayant reçu le label délivré par la « Fondation du patrimoine » (*CGI, art. 31, I, 1^o, o, 8*). Enfin, les propriétaires de logements ouvrant droit à la déduction Cosse sont exclus du régime micro-foncier (*CGI, art. 32, f, 2*).

58. Déduction spécifique liée au dispositif Scellier -

Les contribuables domiciliés en France, qui acquièrent ou font construire, **entre le 1^{er} janvier 2009 et le 31 décembre 2012**, des logements neufs situés dans des communes se caractérisant par un déséquilibre entre l'offre et la demande de logements, qu'ils s'engagent à donner en location nue à usage d'habitation principale pour une durée minimale de 9 ans à une personne autre qu'un membre de leur foyer fiscal, peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt (*CGI, art. 199 septvicies ; BOI-IR-RICI-230, 5 août 2013*).

L'article 81 de la loi de finances pour 2013 prévoit le **maintien à titre transitoire de la réduction d'impôt Scellier** au taux en vigueur au 31 décembre 2012, pour les **acquisitions réalisées au plus tard le 31 mars 2013**, lorsque le contribuable justifie qu'il a pris l'engagement de réaliser un investissement immobilier au plus tard le 31 décembre 2012. Cet engagement peut prendre la forme d'une réservation, à condition qu'elle soit enregistrée chez un notaire ou au service des impôts au plus tard le 31 décembre 2012 et que l'acte authentique soit passé au plus tard le 31 mars 2013 (*L. fin. 2013, n° 2012-1509, 29 déc. 2012, art. 81 : V. D.O Actualité 47/2012, n° 15, § 1 et s.*).

Lorsque la location est située **dans le secteur intermédiaire**, le contribuable bénéficie, en plus de la réduction d'impôt, d'une **déduction spécifique** de **30 %** des revenus bruts tirés de la location du logement (*BOI-IR-RICI-230-40-10, 21 mai 2015, § 20*).

Le taux de cette déduction est de **26 %** lorsque le logement est **situé dans une zone de revitalisation rurale** (*BOI-IR-RICI-230-40-20, 12 sept. 2012, § 20*).

Sont uniquement éligibles au bénéfice de ce dispositif les immeubles à usage d'habitation.

La liste des communes classées en ZRR conformément aux critères de classement fixés par le décret du 26 juin 2013 (*D. n° 2013-548, 26 juin 2013 : V. D.O Actualité 25/2013, n° 6, § 1 et s.*) a été actualisée en dernier lieu par un arrêté du 16 mars 2017. Ce classement n'est **valable que jusqu'au 30 juin 2017** (*A. 16 mars 2017, JO 29 mars : V. D.O Actualité 13/2017, n° 10, § 1 et s.*). On rappelle, en effet, que les **critères et modalités de classement des communes en ZRR** ont été modifiées, avec effet au 1^{er} juillet 2017,

pour prendre en compte la densité de la population et sa richesse (L. fin. rect. 2015, n° 2015-1786, 29 déc. 2015, JO 30 déc., art. 45 : V. D.O Actualité 1/2016, n° 52, § 4 et s. ; BOI-IF-CFE-10-30-40-40, 6 sept. 2017, § 20 à 70).

59. Carrières et autres gisements - Pour les carrières et autres gisements minéraux productifs de revenus, le **taux de déduction spécifique** est de **40 %** des redevances perçues dans le cadre du droit d'exploitation des carrières et du droit d'extraction du minerai (BOI-RFPI-BASE-20-90, 12 sept. 2012, § 40 ; Rép. min. Labaune n° 109030 : JOAN Q 16 janv. 2007, p. 562).

Dépenses spécifiques relatives aux immeubles spéciaux (ligne 18)

60. La société détentrice du patrimoine immobilier est considérée comme possédant **des immeubles spéciaux** lorsqu'elle possède des immeubles situés en secteur sauvegardé ou assimilé, ou des immeubles classés monuments historiques ou assimilés.

61. Immeubles situés en secteur sauvegardé ou assimilés (ligne 18a) - Sont concernés les immeubles situés en secteur sauvegardé ou dans une zone de protection du patrimoine architectural, urbain et paysager ou, depuis le 1^{er} juillet 2010, dans une aire de mise en valeur de l'architecture et du patrimoine et, qui ont fait l'objet de travaux dans le cadre d'une opération de restauration complète immobilière (loi Malraux) pour lesquels une demande de permis de construire ou une déclaration de travaux a été déposée entre le 1^{er} janvier 1995 et le 31 décembre 2008.

Le dispositif « Malraux » permet aux propriétaires de tels immeubles de **déduire de leurs revenus fonciers**, en plus des charges de droit commun, certaines **charges spécifiques limitativement énumérées** et d'imputer sur leur revenu global, sans limitation de montant, le **déficit foncier en résultant**, à l'exclusion des intérêts d'emprunts (CGI, art. 156, I, 3^o, al. 2 à 4 ; BOI-RFPI-SPEC-40, 30 mai 2016).

L'article 118 de la loi de finances pour 2016 **supprime le dispositif d'imputation des déficits fonciers sur le revenu global** au titre des opérations de restauration immobilières pour les dépenses payées à compter du 1^{er} janvier 2018 (L. fin. 2016, n° 2015-1785, 29 déc. 2015, art. 118 : V. D.O Actualité 52/2015, n° 11, § 1).

On rappelle que pour que les associés de la société puissent bénéficier de l'imputation du déficit sur leur revenu global, la société doit s'engager à louer le logement non meublé à usage de résidence principale du locataire pendant 6 ans. De son côté, l'associé doit souscrire un engagement de conserver ses titres jusqu'à l'expiration de la durée impartie à la société (BOI-RFPI-SPEC-40-30, 30 mai 2016, § 40 et s.).

Pour les opérations de restauration immobilière pour lesquelles une demande de permis de construire ou de déclaration de travaux a été déposée **avant le 1^{er} janvier 2009**, le régime « Malraux » continue à produire ses effets **pour les dépenses payées jusqu'au 31 décembre 2017** (L. fin. 2016, n° 2015-1785, 29 déc. 2015, art. 118 : V. D.O Actualité 52/2015, n° 11, § 1).

Pour les opérations de restauration immobilière pour lesquelles une demande de permis de construire ou une déclaration de travaux est déposée **après le 1^{er} janvier 2009**, le régime « Malraux » est **remplacé** par une **réduction d'impôt plafonnée** (CGI, art. 199 ter viciés ; BOI-IR-RICI-200, 5 sept. 2017). On notera que l'article 40 de la loi de finances rectificative pour 2016 d'une part, aménage la réduction d'impôt « Malraux » sur plusieurs points et, d'autre part, proroge l'application du dispositif jusqu'au 31 décembre 2019 dans les quartiers anciens dégradés ainsi que dans les quartiers présentant une concentration élevée d'habitat ancien dégradé (L. fin. rect. 2016, n° 2016-1918, 29 déc. 2016, art. 40 : V. D.O Actualité 1/2017, n° 3, § 1 et s.). La loi du 7 juillet 2016 relative à la liberté de la création, à l'architecture et au patrimoine a **unifié les régimes existants** (secteurs sauvegardés, aires de mise en valeur de l'architecture et du patrimoine (AVAP) et zone de protection du patrimoine architectural, urbain et paysager (ZPPAUP) en « sites patrimoniaux remarquables » pour l'application des dispositifs

ancien Malraux et de la réduction d'impôt Malraux (L. n° 2016-925, 7 juill. 2016, art. 75 : V. D.O Actualité 28/2016, n° 9, § 1).

62. Doivent être portées **ligne 18a** les dépenses spécifiques aux opérations de restauration immobilière suivantes (BOI-RFPI-SPEC-40-20, 30 mai 2016) :

► frais d'adhésion à des associations foncières urbaines de restauration ;

► dépenses de démolition imposées par l'autorité qui délivre le permis de construire et prévues par les plans de sauvegarde ou imposées par la déclaration d'utilité publique des travaux de restauration, à l'exception des travaux de construction, de reconstruction ou d'agrandissement ;

► travaux de reconstitution de toitures ou de murs extérieurs d'immeubles existants rendus nécessaires par ces démolitions ;

► travaux de transformation en logement de tout ou partie d'un immeuble, dans un volume bâti existant dont la conservation est conforme au plan de sauvegarde et de mise en valeur ou à la déclaration d'utilité publique des travaux de restauration ;

Il s'agit des travaux effectués sur des immeubles d'habitation qui rendent habitables les combles, les greniers ou les parties communes.

Ces travaux peuvent accroître la surface habitable, restructurer le volume intérieur des locaux, mais ne doivent pas augmenter le volume bâti existant de l'immeuble, ni en modifier les contours.

► les travaux de réaffectation à l'habitation de tout ou partie d'un immeuble originellement destiné à l'habitation et ayant perdu son usage, dont la conservation est conforme au plan de sauvegarde et de mise en valeur ou à la déclaration d'utilité publique de restauration. La déduction est autorisée même si l'occupation temporaire à un autre usage que l'habitation a modifié la conception, l'aménagement ou les équipements d'immeuble.

Si les conditions d'application du régime « Malraux » ne sont pas remplies, les dépenses concernées peuvent être alors déduites aux lignes précédentes le cas échéant.

63. Immeubles classés monuments historiques ou assimilés (ligne 18b) - Les sociétés propriétaires de monuments historiques ou assimilés peuvent **déduire les charges foncières** qu'elles supportent selon des modalités **dérogatoires** (CGI, art. 156, I, 3^o et art. 156, II, 1^o ter ; BOI-RFPI-SPEC-30, 21 juin 2016).

Ce régime s'applique :

– aux immeubles classés ou inscrits à l'inventaire supplémentaire au titre des monuments historiques ;

– aux immeubles faisant partie du patrimoine national en raison du label délivré par la Fondation du patrimoine, si ce label a été accordé sur avis favorable du service départemental de l'architecture et du patrimoine (SDAP).

À compter de l'imposition des revenus de 2014, le régime dérogatoire de déduction des charges foncières afférentes aux monuments historiques et assimilés **ne s'applique plus aux immeubles** considérés comme faisant partie du patrimoine national en raison de leur caractère historique ou artistique particulier sur agrément ministériel préalable (L. fin. 2014, n° 2013-1278, 29 déc. 2013, art. 26 : V. D.O Actualité 47/2013, n° 6, § 1 et s.). Toutefois, à titre transitoire, le régime dérogatoire continue à s'appliquer jusqu'au terme de chaque agrément :

– aux immeubles ayant obtenu l'agrément avant le 1^{er} janvier 2014 ;

– aux immeubles dont la demande d'agrément a été déposée auprès de la DGFIP au plus tard le 31 décembre 2013 et pour lesquels un agrément ministériel est délivré après cette date (BOI-RFPI-SPEC-30-10, 12 avr. 2014, § 15 : V. D.O Actualité 16/2014, n° 3, § 2).

Dans une mise à jour de sa base BOFIP-Impôts du 12 avril 2016, l'administration fiscale précise que ces modalités dérogatoires de prise en compte des charges foncières s'appliquent également aux monuments funéraires classés ou inscrits au titre des monuments historiques ou labellisés « Fondation du patrimoine », sous réserve

des spécificités tenant à la nature de ces biens (*Res. n° 2016/01, 12 avr. 2016* ; *BOI-RFPI-SPEC-30-10, 12 avr. 2016, § 5* ; *V. D.O Actualité, 16/2016, n° 7, § 1*).

Le bénéficiaire du régime dérogatoire de déduction des charges foncières est subordonné à **trois conditions** (*BOI-RFPI-SPEC-30-30, 30 juin 2014*) :

► la société propriétaire doit s'engager à **conserver l'immeuble pendant 15 ans minimum** à compter de la date d'acquisition, y compris lorsque celle-ci est antérieure au 1^{er} janvier 2009 ;

► l'immeuble doit, en principe, être **détenu directement par le contribuable** (cette condition de détention directe ne concerne que les immeubles acquis à compter du 1^{er} janvier 2009). Toutefois, le régime dérogatoire est applicable aux **associés d'une société civile non soumise à l'IS dans trois cas** : si la société est constituée entre les membres d'une même famille (SCI familiale), si elle a obtenu un agrément du ministre chargé du budget après avis du ministre chargé de la culture ou lorsque l'immeuble a fait l'objet d'un arrêté de classement, en tout ou partie, au titre des monuments historiques et est affecté au minimum pendant quinze années à un espace culturel non commercial et ouvert au public ;

► l'**absence de mise en copropriété** de l'immeuble, sauf si la division fait l'objet d'un agrément délivré par le ministre chargé du budget après avis du ministre de la Culture.

L'article 90 de la seconde loi de finances rectificative pour 2014 a **renforcé les critères de délivrance de l'agrément aux SCI non familiales et aux copropriétés** pour les demandes d'agrément effectuées à compter du **1^{er} janvier 2015**. Désormais, l'agrément est attribué aux immeubles classés monuments historiques, en tout ou partie, au moins 12 mois avant la demande d'agrément et affectés à l'habitation pour au moins 75 % de leurs surfaces habitables portées à la connaissance de l'administration fiscale (*L. fin. rect. 2014, n° 2014-1655, 29 déc. 2014, art. 90* ; *V. D.O Actualité 1/2015, n° 3, § 3*).

À compter du **1^{er} janvier 2016**, le champ d'application de l'agrément ministériel est étendu, pour les immeubles détenus en SCI non familiales ou en copropriété, aux **immeubles inscrits à l'inventaire supplémentaire** des monuments historiques. En revanche, restent exclus du champ d'application de l'agrément, et de la possibilité d'ouvrir droit au bénéficiaire du régime dérogatoire, les immeubles ayant obtenu le label de la Fondation du patrimoine (*L. fin. 2016, n° 2015-1785, 29 déc. 2015, art. 6* ; *V. D.O Actualité 1/2016, n° 6, § 5*).

L'article 12 de la loi de finances rectificative pour 2017 **supprime la condition d'agrément** pour les monuments historiques acquis par des SCI non familiale à compter du **1^{er} janvier 2018** ou mis en copropriété à compter de cette date (*L. fin. rect. 2017, n° 2017-1775, 28 déc. 2017, JO 29 déc., art. 12* ; *V. D.O 3/2018, n° 22, § 3*).

Pour les **immeubles acquis à compter du 1^{er} janvier 2018** par une société civile non familiale non soumise à l'IS, le bénéficiaire du régime dérogatoire d'imputation des charges foncières est donc applicable lorsque l'immeuble est classé ou inscrit, en tout ou partie, au titre des monuments historiques et est affecté, au plus tard dans les deux ans qui suivent la date de son entrée dans le patrimoine de la société civile, à l'habitation pour au moins 75 % de ses surfaces habitables (*CGI, art. 156 bis, II, 1°*).

Pour les **immeubles mis en copropriété à compter du 1^{er} janvier 2018**, le bénéficiaire du régime dérogatoire s'applique désormais si l'immeuble est classé ou inscrit, en tout ou partie, au titre des monuments historiques et est affecté, au plus tard dans les deux ans qui suivent la date de la division, à l'habitation pour au moins 75 % de ses surfaces habitables (*CGI, art. 156 bis, V*).

Le **bénéficiaire du régime dérogatoire est étendu, à compter du 1^{er} janvier 2017**, au preneur d'un bail emphytéotique d'une durée d'au moins 18 ans portant sur un monument historique (bâti ou non bâti) classé ou inscrit à l'inventaire supplémentaire (*L. fin. 2016, n° 2015-1785, 29 déc. 2015, art. 119* ; *V. D.O Actualité 1/2016, n° 6, § 10* ; *BOI-RFPI-SPEC-30, 21 juin 2016, § 35*).

Concernant les **modalités de déduction des charges foncières**, il convient de distinguer les trois cas suivants (*BOI-RFPI-SPEC-30-20, 17 avr. 2014*) :

► pour les **immeubles historiques productifs de revenus** (immeuble loué en totalité ou non loué mais donnant lieu à la perception de recettes accessoires telles que des droits de visites ou d'affichage), la totalité des charges foncières s'impute sur le montant des recettes perçues ;

► pour les **immeubles historiques ne procurant aucune recette imposable** (immeuble ouvert gratuitement au public ou monument non ouvert à la visite), les charges foncières afférentes à l'immeuble sont admises en déduction du revenu global du propriétaire (*CGI, ann. III, art. 41 E à 41 F*) ;

Concernant les **travaux réalisés antérieurement à l'ouverture de l'immeuble au public**, les charges correspondantes peuvent être déduites en totalité du revenu global du contribuable, dès lors que ces travaux sont, en tout ou partie, liés à l'intention manifestée par le contribuable d'ouvrir l'immeuble à la visite, et qu'il a fait toutes diligences pour procéder à cette ouverture. La preuve de l'intention d'ouvrir l'immeuble à la visite peut être apportée par tous moyens. Ainsi, la nature des travaux entrepris (par ex., travaux exigés par la réglementation sur l'accueil du public), ou encore un site internet annonçant l'ouverture prochaine de l'immeuble au public peuvent témoigner de l'intention d'ouvrir le bâtiment à la visite (*CE, 24 juin 2015, n° 370049*).

► pour les **immeubles historiques productifs de revenus pour partie** (location partielle, visite payante de certaines pièces), les cotisations de strict entretien versées au service des monuments historiques ou à l'administration des affaires culturelles, les primes d'assurances et la totalité des charges résultant de l'ouverture au public sont déductibles en totalité. Les autres charges foncières ne sont déductibles que pour la fraction correspondant aux locaux productifs de revenus.

Montant de la déduction pratiquée au titre de l'amortissement (ligne 19)

64. Les logements neufs ou assimilés situés en France, donnés en location non meublée à usage d'habitation pendant neuf ans, ouvrent droit, sur option, à une déduction pour amortissement (régimes Périssol, Besson neuf, Robien classique ou recentré, Robien ZRR classique ou recentré et Borloo neuf).

Ces régimes ne peuvent s'appliquer qu'aux propriétés urbaines.

On rappelle que les **dispositifs d'amortissement Robien et Borloo sont supprimés à compter du 1^{er} janvier 2010** et remplacés par la réduction d'impôt Scellier applicable, sous certaines conditions, aux contribuables qui acquièrent ou font construire des logements neufs entre le 1^{er} janvier 2009 et le 31 décembre 2012 (*CGI, art. 199 septuiesc* ; *BOI-IR-RICI-230, 5 août 2013*).

Pour les investissements réalisés entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre 2009, le contribuable a eu la **possibilité d'opter** soit pour l'application des dispositifs d'amortissement Robien ou Borloo, soit pour la réduction d'impôt Scellier, ces dispositifs n'étant pas cumulables au titre d'un même investissement (*BOI-RFPI-SPEC-20-20-10, 6 oct. 2014, § 570*).

65. La société doit mentionner, **ligne 19**, le montant de la déduction pratiquée en 2017 au titre soit de l'amortissement **Périssol** (logements neufs ou assimilés acquis entre le 1^{er} janvier 1996 et le 31 août 1999), soit de l'amortissement **Besson neuf** (logements neufs ou assimilés acquis entre le 1^{er} janvier 1999 et le 2 avril 2003), soit des dispositifs **Robien classique** (logements neufs ou assimilés acquis entre le 1^{er} janvier 2003 et le 31 août 2006), **Robien ZRR classique** (logements neufs ou assimilés acquis entre le 1^{er} janvier 2004 et le 31 août 2006), **Robien recentré** et **Robien ZRR recentré** (logements neufs ou assimilés acquis entre le 1^{er} septembre 2006 et le 31 décembre 2009) ou enfin, du dispositif **Borloo neuf** (logements neufs ou assimilés acquis entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2009).

À noter que le Conseil d'État a jugé que l'acquisition de greniers situés dans un immeuble d'habitation suivie de leur transformation en logements n'ouvrait pas droit à déduction au titre de l'amortissement Périissol (CE, 30 déc. 2010, n° 314086).

Le montant déductible au titre de l'amortissement varie selon le dispositif applicable à l'immeuble :

► dans le cadre du dispositif **Périissol**, il est de 10 % du prix de revient du logement ou des dépenses de reconstruction ou d'agrandissement pour les 4 premières années et de 2 % pour les 20 années suivantes ;

► dans le cadre du dispositif **Besson neuf**, il est égal à 8 % du prix d'acquisition ou de revient du logement (ou des dépenses de reconstruction ou d'agrandissement) pour les 5 premières années et à 2,5 % de ce prix pour les 4 années suivantes et les périodes de prorogation (6 ans par périodes de 3 ans) ;

► dans le cadre des dispositifs **Robien classique** et **Robien ZRR classique**, il est égal à 8 % du prix d'acquisition ou de revient du logement pour les 5 premières années et à 2,5 % de ce prix pour les 4 années suivantes et les périodes de prorogation (6 ans par périodes de 3 ans) ; pour les dépenses de reconstruction ou d'agrandissement, le taux de déduction au titre de l'amortissement est identique pour les 9 premières années, mais la possibilité de proroger la déduction est supprimée à compter de l'imposition des revenus de 2006 (BOI-RFPI-SPEC-20-20-30, 12 sept. 2012, § 380) ;

► dans le cadre des dispositifs **Robien recentré** et **Robien ZRR recentré**, il est égal à 6 % du prix d'acquisition ou de revient du logement ou des dépenses de reconstruction ou d'agrandissement pendant 7 ans et à 4 % de ce prix pendant 2 ans ; à l'expiration de cette période, aucune prorogation de l'engagement ne peut être effectuée ;

► dans le cadre du dispositif **Borloo neuf**, il est égal à la déduction au titre de l'amortissement **Robien recentré**, auquel s'ajoute un complément de déduction de 2,5 % par an du prix d'acquisition ou de revient du logement pendant les périodes de prorogation (6 ans par périodes de 3 ans) ; en revanche, ce complément de déduction ne s'applique pas à la déduction au titre de l'amortissement des dépenses de reconstruction et d'agrandissement applicable en matière de revenus fonciers.

Les **dépenses d'amélioration** donnent lieu, dans le cadre de ces différents régimes, à une déduction au titre de l'amortissement égale à **10 % des dépenses pendant 10 ans**.

On rappelle que, pour l'application de ces dispositifs, la société doit prendre l'**engagement**, à l'aide de l'imprimé n° 2044-EB, de louer le logement nu, à usage d'habitation principale, pendant 9 ans (avec une possibilité de prorogation de deux fois 3 ans dans le cadre des dispositifs Besson neuf, Robien classique, Robien ZRR classique et Borloo neuf) à une personne physique autre qu'un associé ou membre de son foyer fiscal. Dans le cadre du régime Borloo neuf, la location à un ascendant ou descendant est interdite (sauf cas de suspension de l'engagement de location).

Par ailleurs, les loyers ou, selon les dispositifs, les **loyers et ressources des locataires** ne doivent pas dépasser certains **plafonds** (pour les plafonds applicables en 2017 : V. D.O Actualité 8/2017, n° 1, § 1 et s.).

Le dispositif **Borloo neuf** ne peut se cumuler, pour un même logement, avec l'application des régimes Besson ancien, Robien ZRR, Borloo ancien et de la déduction spécifique en faveur des logements vacants.

Dans le cadre des dispositifs Robien classique, Robien recentré et Borloo neuf, les SCPI sont expressément **exclues** du **bénéfice de la déduction au titre des amortissements** des logements qu'elles détiennent. La déduction est pratiquée sur la quote-part des revenus reçue par chaque associé souscripteur ayant opté pour ces dispositifs sur sa déclaration de revenus fonciers n° 2044 spéciale (V. D.O Actualité 45/2006, § 67 et s.).

Intérêts d'emprunt (ligne 20)

66. Les sociétés civiles immobilières peuvent déduire de leurs revenus fonciers (ligne 22) les **intérêts qu'elles versent à leurs associés ou à des tiers en rémunération d'un emprunt** destiné à l'acquisition, la reconstruction, l'agrandissement, la réparation, l'amélioration ou la conservation des immeubles loués.

À compter de l'imposition des revenus de 2006, les nus-propriétaires peuvent déduire de leurs revenus fonciers les intérêts d'emprunts contractés pour l'acquisition, la conservation, la construction, la réparation ou l'amélioration des logements dont l'usufruit est détenu temporairement par un organisme d'habitation à loyer modéré (HLM) mentionné à l'article L. 411-2 du Code de la construction et de

l'habitation (CCH), une société d'économie mixte ou un organisme agréé mentionné à l'article L. 365-2 du CCH (CGI, art. 31, I, 1°, d ; L. fin. rect. 2008, n° 2008-1443, 30 déc. 2008, art. 82 ; BOI-RFPI-BASE-20-80, 1^{er} sept. 2017, § 172).

En revanche, l'administration fiscale refuse la déductibilité des intérêts d'emprunts finançant l'acquisition de la nue-propriété des parts de sociétés de personnes (BOI-RFPI-BASE-20-80, 1^{er} sept. 2017, § 160). Dans un arrêt du 24 février 2017, le Conseil d'État confirme cette position, au motif qu'en cas de démembrement de la propriété de parts d'une société de personnes détenant un immeuble donné en location, seul l'usufruitier de ces parts est soumis à l'IR à raison de la quote-part correspondante des revenus fonciers perçus par la société, le nu-propriétaire n'étant pas regardé comme disposant d'un revenu à ce titre. La charge d'intérêts ne peut donc pas être considérée comme une charge exposée en vue de l'acquisition ou de la conservation d'un revenu foncier. Dès lors, les intérêts ne sont pas déductibles des revenus fonciers que l'intéressé percevait à raison d'autres biens ou droits immobiliers (CE, 24 févr. 2017, n° 395983).

Les intérêts payés en 2017, afférents à des échéances de l'année 2018, ne sont pas déductibles au titre des revenus fonciers perçus en 2017, mais uniquement au titre des revenus fonciers perçus en 2018.

En ce qui concerne les **intérêts versés** par une SCI à ses propres **associés**, le Conseil d'État a jugé que, pour obtenir cette déduction, les intéressés doivent établir une corrélation suffisante entre le montant des sommes laissées à la disposition de la société et le montant des sommes utilisées pour la réalisation des travaux ainsi définis. Dans le cas contraire – notamment lorsque la situation financière de la société lui permettait de financer ses travaux sans faire appel à des avances en compte courant de ses membres – les intérêts servis aux associés ne sont pas déductibles (CE, 10 févr. 1989, n° 73233).

La déduction paraît également applicable, sous les mêmes conditions, aux produits des **clauses d'indexation** afférentes aux sommes mises ou laissées à la disposition d'une société par ses associés. En effet, les sommes correspondantes sont assimilées à des intérêts par l'article 11, III de la loi de finances pour 1984. Cette disposition a été codifiée à l'article 39, 1, 3°, 3^e alinéa du CGI relatif à la détermination des bénéfices industriels et commerciaux. Mais, dès lors que le texte voté ne comportait aucune restriction relative à son champ d'application, nous pensons qu'il peut être invoqué par toutes les sociétés, indépendamment de leur régime d'imposition.

En revanche, on rappelle que les sociétés immobilières dont les revenus sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers ne sont pas concernées par la limitation du taux des intérêts déductibles prévue par l'article 39, 1, 3°, 1^{er} alinéa du CGI.

Les **frais d'emprunt** sont déductibles au même titre que les intérêts auxquels ils se rapportent (frais de constitution de dossier, commissions, agios, etc.).

Dans le cadre des **emprunts substitutifs** (emprunts destinés à rembourser ou à se substituer à l'emprunt initial), seuls les intérêts relatifs au capital restant dû sont déductibles, dans la limite des intérêts figurant sur l'échéancier initial (BOI-RFPI-BASE-20-80, 1^{er} sept. 2017, § 110).

Le Conseil d'État a jugé que les intérêts versés au titre d'un **emprunt substitutif** ne sont déductibles des revenus fonciers que si le nouvel emprunt est, dès la mise à disposition des fonds, intégralement utilisé pour le remboursement du premier emprunt. Peu importe à cet égard que le nouvel emprunt soit d'un montant inférieur à celui des sommes restant à rembourser au titre de l'emprunt initial (CE, 1^{er} févr. 2012, n° 336469).

L'Administration a précisé que le **remboursement en capital d'un emprunt immobilier** souscrit pour l'acquisition d'un bien immobilier locatif s'analyse comme une dépense engagée en vue de l'acquisition d'un capital et non en vue de l'acquisition d'un revenu foncier. Par conséquent, ce remboursement ne peut pas venir en déduction des revenus fonciers (Rép. min. Abad n° 98095, JOAN Q, 3 janv. 2017, p. 60).

Sont également déductibles l'indemnité compensatoire, les dépenses de résiliation anticipée et de renégociation de l'emprunt substitutif (CE, 5 oct. 2007, n° 281658), à condition toutefois que cette opération permette de diminuer le montant global de la charge d'intérêt restant due (BOI-RFPI-BASE-20-80, 1^{er} sept. 2017, § 220).

Par ailleurs, le Conseil d'État admet la déduction des frais de souscription d'un emprunt substitutif au même titre que les intérêts d'emprunt (CE, 5 juill. 2010, n° 301044).

Résultat à répartir entre les associés

67. Réintégration des suppléments de déduction (ligne 22) - En cas de non-respect de l'engagement de location ou de conservation des parts pour l'application d'un avantage fiscal soumis à une telle condition, les déductions forfaitaires majorées ou les déductions spécifiques pratiquées antérieurement sont remises en cause.

À cet effet, le supplément de déduction pratiquée sur les revenus bruts des années précédentes doit être réintégré au titre de l'année de rupture de l'engagement.

Ainsi, les sociétés qui ont bénéficié d'une **déduction forfaitaire majorée**, dans le cadre du dispositif « Robien ZRR » (années antérieures à 2006) mais qui n'ont pas respecté en 2017 leur engagement, doivent porter sur la ligne 22 le montant du supplément de déduction pratiqué sur le revenu brut des années concernées, soit :

- 26 % lorsque la déduction au titre de l'amortissement est maintenue (absence de classement en ZRR, non-respect des conditions de loyer, etc.) ;

- 34 % lorsque la déduction au titre de l'amortissement est également remise en cause.

De même, en cas de non-respect en 2017 des conditions requises pour bénéficier des **déductions spécifiques de 26 %** (dispositifs « Besson ancien », « Robien classique ou recentré ZRR »), 30 % (logement vacant remis en location, dispositifs « Borloo neuf » ou « Borloo ancien »), 45 %, 60 % ou 70 % (dispositif « Borloo ancien »), 15 %, 30 %, 50 %, 70 % ou 85 % (dispositif « Cosse ») les déductions pratiquées sont remises en cause et réintégré au titre de l'année de rupture de l'engagement.

En ce qui concerne le dispositif Cosse, aucune reprise n'est effectuée si la rupture de l'engagement ou la cession survient à la suite de l'invalidité (de 2^e ou de 3^e catégorie, prévue par l'article L. 341-4 du Code de la sécurité sociale), du licenciement ou du décès du contribuable ou de l'un des membres du couple soumis à une imposition commune (CGI, art. 31, I, 1^o, a, 7).

Dans une réponse ministérielle du 26 juillet 2016, l'Administration a apporté des précisions sur la question du **maintien du régime d'amortissement « Robien »** en cas de non-respect par un contribuable de son engagement de location suite à une **rupture conventionnelle du contrat de travail**. La rupture conventionnelle n'étant pas assimilable à un licenciement à l'initiative de l'employeur, l'administration en déduit que ce mode de rupture du contrat de travail **ne constitue pas une exception à la remise en cause de l'avantage fiscal** (Rép. min. n° 5703 JOAN Q 26 juill. 2016 : V. D. O. Actualité, 38/2016, n° 6, § 1 et s.).

Dans un arrêt du 25 janvier 2017, le Conseil d'État a jugé qu'en cas de **vacance du logement** du fait du départ du locataire au cours de la période d'engagement de location de 9 ans, le **maintien de l'avantage fiscal** (Périsol en l'espèce) est subordonné à la condition que le contribuable **justifie avoir accompli sans délai toutes les diligences nécessaires pour que le bien puisse être reloué**. La Haute juridiction censure ainsi l'arrêt de la Cour administrative d'appel de Marseille (CAA Marseille, 12 nov. 2014, n° 12MA01519) qui s'était fondé, pour confirmer la remise en cause des déductions fiscales pratiquées par le contribuable, sur la seule circonstance qu'il n'avait pas fait procéder à des travaux de remise en état de son bien immobilier après le départ du locataire (CE, 25 janv. 2017, n° 387034). Cette solution paraît transposable pour l'application des

différents régimes d'investissement locatif dont le bénéficiaire est subordonné à un engagement de location.

68. Rémunérations et avantages en nature attribués aux associés (ligne 23) - Les rémunérations et avantages en nature attribués aux associés en contrepartie d'un travail (gérance des immeubles, par exemple) présentent, pour leurs bénéficiaires, le caractère de revenus fonciers. Ces rémunérations viennent en **déduction du revenu net foncier à partager entre les associés au prorata de leurs droits sociaux** (ligne 26). À cet effet, elles doivent être portées sur la ligne 23 de l'imprimé n° 2072-C pour leur montant brut.

Bien entendu, elles doivent ensuite être ajoutées au revenu imposable des associés concernés, tel qu'il est déterminé sur l'état 2072-C-A2.

Le régime ainsi défini ne concerne pas les sommes versées à un associé dans le cadre de son activité professionnelle. Ainsi jugé dans le cas d'un gérant immobilier qui assurait la gestion de plusieurs dizaines d'immeubles appartenant à des SCI dont il ne possédait qu'un nombre très limité de parts. Le Conseil d'État a considéré que les honoraires versés à l'intéressé conservaient le caractère de bénéfices commerciaux et présentaient, par suite, le caractère de charges déductibles des bénéfices sociaux (CE, 18 mai 1979, n° 8168).

69. Revenus ou déficits relatifs aux parts détenues dans d'autres sociétés immobilières non passibles de l'IS (ligne 25) - Il convient de mentionner ligne 25 les revenus ou déficits provenant de parts détenues par la société immobilière dans d'autres sociétés immobilières non soumises à l'impôt sur les sociétés. Le déficit sera précédé d'un signe « moins ».

Tableaux d'amortissement de l'immeuble

70. Il convient également de porter sur l'annexe n° 2072-C-A1 (cadre VII) les **amortissements** relatifs aux immeubles neufs ou acquis à compter du 1^{er} janvier 1996, que ces amortissements soient réalisés au regard des règles des revenus fonciers ou au regard des règles relatives aux revenus des professionnels IS, BIC ou BA.

En matière de détermination selon les règles des revenus fonciers, la société doit distinguer les amortissements selon qu'ils se rapportent à l'investissement initial (lignes AM01 à AM03), à des dépenses de reconstruction ou d'agrandissement (lignes AM04 à AM08) ou enfin à des dépenses d'amélioration (lignes AM09 à AM13).

Le montant total de la déduction pratiquée au titre de l'amortissement pour l'année considérée est porté en ligne AM14.

► Cessions réalisées par la société immobilière (Cadre VIII, annexe n° 2072-C-A1)

71. Le cadre VIII de l'annexe n° 2072-C-A1 permet d'identifier les différentes cessions réalisées par la société immobilière au cours de l'exercice. Doivent ainsi être indiquées sur chaque ligne, les cessions de parts détenues par la société immobilière dans une autre société immobilière, d'un immeuble qu'elle détient ou d'un bien meubles.

Pour chaque cession, il convient d'indiquer la date de la cession (colonne 1), le montant de la cession réalisée (colonne 2) et la méthode de calcul utilisée par la société pour dégager la plus ou moins-value réalisée lors de la cession (colonne 3).

Si **plus de 5 cessions** ont été réalisées par la société immobilière, il convient de remplir un **état complémentaire** n° 2072-C-A1-SD, disponible sur le site internet : www.impots.gouv.fr, et ne remplir que la partie relative au cadre VIII de cet état.

► Détermination des revenus des associés

► Liste des associés et usufruitiers et répartition du résultat (Cadre IX, annexe n° 2072-C-A2)

72. Le tableau figurant au cadre IX de l'annexe n° 2072-C-A2 permet :

– d'une part, d'**identifier l'ensemble des associés et usufruitiers** de la société immobilière au cours de l'année 2017 en distinguant les associés et usufruitiers relevant du régime des revenus fonciers (partie A) et les associés et usufruitiers relevant du régime des revenus professionnels (IS, BIC ou BA) (partie B) ;

– d'autre part, de **déterminer leur quote-part de revenu taxable** selon que les associés et usufruitiers relèvent du régime des revenus fonciers (partie A, ligne E) ou des revenus professionnels (partie B, ligne 30).

L'ensemble des associés et usufruitiers doit figurer sur l'annexe n° 2072-C-A2 dans les colonnes correspondantes.

Ainsi, lors de la création de la société immobilière, les associés doivent être inscrits dans le tableau. De même, doit également être mentionné, l'associé qui entre ou qui sort du capital de la société immobilière au cours de l'année 2017.

Si la société a **plus de 4 associés**, il convient de remplir un état complémentaire n° 2072-C-A2, disponible sur le site internet : www.impots.gouv.fr, en ne servant que le cadre IX « liste des associés et usufruitiers et répartition du résultat. »

En cas d'**acquisition des parts** de la société immobilière au cours de l'année 2017, soit par cession-acquisition, soit par augmentation de capital, il convient de cocher la case prévue à cet effet : case 13 (associés relevant du régime des revenus fonciers) ou case 19 (associés relevant du régime des revenus professionnels).

La société doit, en outre, indiquer sur les lignes 15 (associés et usufruitiers relevant du régime des revenus fonciers) ou 21 (associés et usufruitiers relevant du régime des revenus professionnels) la référence de l'immeubles dont l'associé a la jouissance à titre gratuit. Cette référence est indiquée au cadre IV (page 3) de la déclaration n° 2072-C « Liste des immeubles détenus par la société immobilière ».

En cas de **démembrement de la propriété des titres** de la société immobilière, il convient de servir les **lignes 16 à 18** (Partie A « associés et usufruitiers relevant du régime des revenus fonciers ») ou **22 à 24** (Partie B « associés et

usufruitiers relevant du régime des revenus professionnels »).

La référence de l'usufruitier doit être mentionnée ligne 18 (associés et usufruitiers relevant du régime des revenus fonciers) ou ligne 24 (associés et usufruitiers relevant du régime des revenus professionnels).

Si l'usufruit des titres détenus en nue-propiété par un associé est lui-même détenu par plusieurs personnes, il convient de remplir une colonne pour un nu-propiétaire et autant de colonnes pour les usufruitiers.

Doivent également être reportées dans le tableau les données relatives aux quotes-parts des plus-values de cessions réalisées par la société immobilière (ligne 20 pour les associés et usufruitiers relevant du régime des revenus fonciers et ligne 26 pour les associés et usufruitiers relevant du régime des revenus professionnels), des moins-values distribuées (ligne 19 pour les associés et usufruitiers relevant du régime des revenus fonciers et ligne 25 pour les associés et usufruitiers relevant du régime des revenus professionnels), et des revenus (lignes A à D pour les associés et usufruitiers relevant du régime des revenus fonciers).

Il convient également d'indiquer :

– ligne 22 (associés et usufruitiers relevant du régime des revenus fonciers) ou ligne 28 (associés et usufruitiers relevant du régime des revenus professionnels), le montant des rémunérations et avantages en nature attribués à l'associé ;

– ligne 23 (associés et usufruitiers relevant du régime des revenus fonciers) ou ligne 29 (associés et usufruitiers relevant du régime des revenus professionnels), le montant des intérêts des comptes courants d'associés.

Pour les associés et usufruitiers relevant du régime des revenus fonciers, le montant de la **quote-part du revenu net ou déficit** est mentionné **ligne E** (partie A du tableau).

Les montants figurant lignes A, B, C, D et E doivent être reportés sur la déclaration n° 2044 relative aux revenus fonciers.

Pour les associés et usufruitiers relevant du régime des revenus professionnels, le montant de la **quote-part de l'associé dans les résultats de la société** est mentionné **ligne 30** (partie B du tableau). Cette quote-part est déterminée en multipliant le montant figurant ligne RE35 (cadre X de l'imprimé n° 2072-C) qui correspond au résultat fiscal de la société multiplié par la quote-part de détention dans la société.

DÉCLARATION N° 2072-S

73. La société immobilière doit souscrire une déclaration n° 2072-S lorsqu'elle :

► est uniquement constituée d'associés personnes physiques ainsi que d'entreprises qui détiennent les parts dans le cadre de leur activité professionnelle BNC quel que soit leur régime d'imposition, ou qui exercent une activité BIC ou BA ne relevant pas d'un régime réel d'imposition ;

► n'est propriétaire d'aucun immeuble spécial (immeuble situé en secteur sauvegardé ou assimilé, ou immeuble classé monument historique ou assimilé) ;

► ne détient aucun immeuble en nue-propiété ;

► n'a opté pour la déduction au titre de l'amortissement pour aucun des immeubles (« Périssol », « Besson neuf », « Robien classique ou recentré »).

La société doit, par ailleurs, joindre à la déclaration n° 2072-S deux annexes :

– une **annexe n° 2072-S-A1** relative à la détermination des revenus de la société immobilière selon la règle des revenus fonciers et aux cessions réalisées par la société (V. § 74) ;

– une **annexe n° 2072-S-A2** relative à la liste des associés et usufruitiers relevant du régime des revenus fonciers et à la répartition du résultat (V. § 77).

Le nombre d'annexes jointes doit être indiqué en page 1 de la déclaration n° 2072-S.

Pour servir l'imprimé n° 2072-S proprement dit, il convient de se reporter aux précisions données plus haut (V. § 14 et s.).

Les annexes n° 2072-S-A1 et n° 2072-S-A2 figurent respectivement aux cadres VII et IX de la déclaration n° 2072-S.

Si les cadres des déclarations n° 2072-S, n° 2072-S-A1 et n° 2072-S-A2 sont insuffisants, des états complémentaires n° 2072-S, n° 2072-S-A1 et n° 2072-S-A2, disponibles sur le site internet : www.impots.gouv.fr, dont seuls les cadres utiles seront renseignés, devront être joints à la déclaration principale.

► Détermination des revenus de la société et cessions réalisées (Cadre VII, annexe n° 2072-S-A1)

74. L'annexe n° 2072-S-A1 permet, d'une part, de déterminer l'ensemble des revenus de la société immobilière selon la règle des revenus fonciers (cadre VII) et, d'autre part, d'identifier les cessions réalisées par la société (cadre VIII).

Détermination des revenus de la société immobilière selon la règle des revenus fonciers

75. Le cadre VII de la déclaration n° 2072-S-A1 permet de déterminer les revenus de la société immobilière selon la règle des revenus fonciers : revenu ou déficit de l'immeuble (ligne 21) à répartir entre les associés (ligne 26).

Pour servir ce cadre, il convient de se reporter aux explications fournies plus haut (V. § 34 et s.).

Cessions réalisées par la société immobilière

76. Le cadre VIII permet d'identifier les différentes cessions réalisées par la société immobilière au cours de l'exercice 2017. Doivent ainsi être indiquées sur chaque ligne, les cessions de parts détenues par la société immobilière dans une autre société immobilière, d'un immeuble qu'elle détient ou d'un bien meubles.

Pour chaque cession, il convient d'indiquer la date de la cession (colonne 1), le montant de la cession réalisée (colonne 2) et la méthode de calcul utilisée par la société pour dégager la plus ou moins-value réalisée lors de la cession (colonne 3).

Si plus de 5 cessions ont été réalisées par la société immobilière, il convient de remplir un état complémentaire n° 2072-S-SD, dispo-

nible sur le site internet : www.impots.gouv.fr, et de ne servir que la partie relative au cadre VIII de cet état.

► Liste des associés et usufruitiers et répartition du résultat (Cadre IX, annexe n° 2072-S-A2)

77. L'annexe n° 2072-S-A2 (cadre IX) permet :

– d'une part, d'identifier les associés et usufruitiers de la société immobilière au cours de l'année 2017 (que ces derniers soient encore ou non associés de la société au 31 décembre 2017) ;

– d'autre-part, de déterminer leur quote-part de revenu taxable dans les résultats de la société.

Concernant l'identification des associés, doivent figurer au cadre IX les associés faisant partie de la société immobilière lors de sa création, les associés qui entrent ou qui sortent du capital de la société au cours de l'année 2017, ainsi que l'ensemble des usufruitiers (même s'ils ne sont pas considérés comme des associés ayant le droit de vote au sein de la société).

Si l'usufruit des titres détenus en nue-propiété par un associé est lui-même détenu par plusieurs personnes, il convient de remplir une colonne pour un nu-propiétaire et autant de colonnes que d'usufruitiers.

Doivent également être indiqués dans ce cadre :

– la quote-part du montant de la moins-value (ligne 19) ou plus-value (ligne 20) distribuée en cas de cession réalisée par la société immobilière ;

– la quote-part du montant des produits financiers réalisés par la société immobilière (ligne 21) ;

– le montant des rémunérations et avantages en nature attribués à l'associé (ligne 22) ;

– les intérêts des comptes courants perçus par l'associé (ligne 23).

La détermination de la quote-part de revenu taxable de l'associé dans les revenus de la société est effectuée en page 2 de l'annexe n° 2072-S-A2 (lignes A à D).

Les montants des lignes A à D sont à reporter, le cas échéant, sur la déclaration n° 2044.

Si la société a plus de 4 associés, il convient de remplir un état complémentaire n° 2072-S-A2-SD, disponible sur le site internet : www.impots.gouv.fr, et de ne servir que la partie relative au cadre IX de cet état.

Pour plus de précisions, V. § 72. ■