

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

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 2014 sur un imprimé spécial n° 2072-C ou n° 2072-S au plus tard le 5 mai 2015. Toutefois, les sociétés qui ont clos leur exercice le 31 décembre 2014 et déclarent leurs résultats via la procédure EDI-TDFC peuvent, à condition d'en faire la demande lors de la transmission sous forme d'une mention expresse en annexe libre du dépôt, souscrire cette déclaration au plus tard le 20 mai 2015.

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. § 33 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. § 27 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 complète n° 2072-C (V. § 14 et s.) et une déclaration simplifiée n° 2072-S (V. § 82 et s.). Ces déclarations doivent être accompagnées d'annexes (n° 2072-AN 1, n° 2072-AN 2 et n° 2072-AN 8) (V. § 31 et s.).

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

La déclaration n° 2072-C ou S doit être adressée, en un exemplaire 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 (V. § 7), au plus tard le 5 mai 2015.

Toutefois, les entreprises qui transmettent leur déclaration via la procédure EDI-TDFC (notamment, les entreprises relevant de la DGE, pour lesquelles la télétransmission est obligatoire) (V. § 8) peuvent, à condition d'en faire la demande lors de la transmission sous forme d'une mention expresse en annexe libre du dépôt, souscrire leur déclaration au plus tard le 20 mai 2015.

Le délai supplémentaire de 15 jours qui était accordé automatiquement pour la souscription des déclarations via la procédure EDI-TDFC, est supprimé à compter de la campagne 2015. Toutefois, à titre transitoire, pour la seule année 2015, ce délai supplémentaire est maintenu en faveur des entreprises qui en font la demande lors

de leur transmission TDFC (BOI-BIC-DECLA-30-60-30-30, 4 févr. 2015, § 290 : V. D.O Actualité 9/2014, n° 30, § 1).

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. § 15 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 8/2015 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 (nouveau cadre de l'imprimé millésimé 2015) 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.

Taxe sur les loyers élevés des logements de petite surface. L'article 79 de la loi de finances pour 2012 a institué, à compter du 1^{er} janvier 2012, une taxe annuelle assise sur les loyers perçus par les personnes physiques et les personnes morales, au titre des logements situés dans des communes classées dans des zones géographiques se caractérisant par un déséquilibre particulièrement important entre l'offre et la demande de logements. La taxe, due par le bailleur, s'applique aux logements dont la surface habitable est inférieure ou égale à 14 mètres carrés et dont le loyer mensuel, charges non comprises, excède un montant par mètre carré fixé par décret (CGI, art. 234 ; L. fin. 2012, n° 2011-1977, 28 déc. 2011, art. 79 : V. D.O Actualité 47/2011, n° 41, § 1 et s.).

Pour les loyers perçus en 2014, le montant mensuel par mètre carré de surface habitable entraînant l'application de la taxe s'établit à 41,37 € (BOI-RFPI-CTRL-10, 13 févr. 2015, § 70).

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.). L'article 64, II de la loi de finances rectificative pour 2013 prévoit que 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, 19 févr. 2014, § 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, 19 févr. 2014, § 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,
- 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, aux conditions suivantes (*BOI-RFPI-CHAMP-30-20, 7 oct. 2013, § 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, la liste de ses immeubles, ainsi que les 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 2014** ou si l'une des conditions exposées ci-dessus a cessé d'être remplie en 2014.

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 5 mai 2015).

► Date et lieu de souscription de la déclaration

7. La déclaration n° 2072 de l'année 2014 (et ses annexes) doit être adressée en un **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 **5 mai 2015** (*CGI, ann. III, art. 46 C, I*). Les sociétés qui relèvent de la **DGE** doivent déposer à la même date la déclaration auprès de cette direction.

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).

8. Les sociétés peuvent souscrire la déclaration 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, 23 avr. 2014*).

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 de la DGFIP : www.impots.gouv.fr (rubrique « Recherche de formulaires » en haut à droite dans la page d'accueil).

La déclaration n° 2072 (et ses annexes) peut également être **télétransmise à la DGFIP** dans le cadre de la procédure TDFC, via un partenaire EDI mandaté par la société déclarante. Les entreprises qui **clôturent leur exercice au 31 décembre**, et dont la date de dépôt de la déclaration de résultats est fixée en mai, ne bénéficient plus, à compter de la campagne 2015, du délai supplémentaire de 15 jours suivant la date limite de dépôt qui leur était traditionnellement accordé. Elles doivent par conséquent **télétransmettre** leur déclaration n° 2072 **au plus tard le 5 mai**.

Toutefois, l'Administration admet que, **pour la seule année 2015**, les entreprises qui le souhaitent **bénéficient du délai supplémentaire de 15 jours pour la dernière fois**, à condition d'en **faire la demande** lors de leur transmission TDFC, sous forme d'une mention expresse en annexe libre du dépôt (*BOI-BIC-DECLA-30-60-30-30, 4 févr. 2015, § 290*).

La **télétransmission** des déclarations de résultats 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*).

► Pièces à joindre

9. La société doit joindre à la déclaration n° 2072-C ou n° 2072-S les **annexes n° 2072-AN 1** pour chaque immeuble détenu (V. § 31 et s.), **n° 2072-AN 2** pour chaque associé relevant du régime des revenus fonciers (V. § 75 et s.) et, seulement dans le cas de la déclaration n° 2072-C, **n° 2072-AN 8** pour chaque associé relevant du régime des revenus professionnels (V. § 79 et s.).

Par ailleurs, devront, le cas échéant, être joints les états complémentaires AN-3 « Liste Immeubles », AN-4 « Liste Tiers jouissance gratuite », AN-5 « Liste des associés relevant du régime des revenus fonciers », AN-6 « Cession de parts de la société immobilière » et AN-7 « Liste des associés relevant du régime des revenus professionnels » (V. § 14).

Doivent, également, être joints à la déclaration 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 « Scellier », « 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, 15 juill. 2013, § 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 0,40 % 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).

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 0,40 % 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 principale 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, 12 sept. 2012, § 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 COMPLÈTE 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 les parts de la société 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) ;

– la société est propriétaire d'un immeuble spécial (immeuble labellisé « Fondation du Patrimoine », ou situé en secteur sauvegardé ou assimilé, ou classé monument historique), ou d'un immeuble détenu en nue-propiété, 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 **3 types d'annexes** :

– une **annexe n° 2072-C-AN 1**, pour chaque immeuble détenu, qui permet d'identifier l'immeuble, de déterminer son revenu foncier et d'identifier les locataires (V. § 31 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-AN 2**, pour chacun des associés relevant du régime des revenus fonciers, qui permet d'identifier les associés et de déterminer leur quote-part taxable (V. § 75 et s.) ;

– une **annexe n° 2072-C-AN 8**, pour chacun des associés relevant du régime des revenus professionnels (IS, BIC, BA), qui permet d'identifier les associés et de déterminer leur quote-part de résultat taxable (V. § 79 et s.).

Doivent également, le cas échéant, être joints à la déclaration les états complémentaires suivants :

– n° 2072-AN 3 « Liste Immeubles » (lorsque la société détient plus de 6 immeubles au 1^{er} janvier 2014 et/ou a acquis plus de 6 immeubles nouveaux au cours de l'année 2014) ;

– n° 2072-AN 4 « Tiers jouissance gratuite » (lorsque 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) ;

– n° 2072-AN 5 « Liste des associés relevant du régime des revenus fonciers » (lorsque la société comporte plus de 6 associés particuliers ou professionnels BNC) ;

– n° 2072-AN 6 « Cession de parts de la société immobilière » (lorsque plus de 6 cessions différentes de parts ayant affecté la composition du capital de la société sont intervenues au cours de l'année 2014) ;

– n° 2072-AN 7 « Liste des associés relevant du régime des revenus professionnels » (lorsque la société comporte plus de 6 associés professionnels IS, BIC ou BA).

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

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 8 de l'imprimé n° 2072-C (V. § 26 et s.).

CONTRIBUTION SUR LES REVENUS LOCATIFS

15. 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 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 quindecies).

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

16. 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).

17. 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 2014, c'est-à-dire des immeubles achevés au plus tard le 31 décembre

1998. 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).

18. 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.

► 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 locaux dans lesquels ont été effectués des travaux dont l'importance permet de les considérer comme des constructions nouvelles, y compris lorsque les travaux ont été partiellement financés par l'ANAH, sont placés hors du champ d'application de la CRL pendant 15 ans (BOI-RFPI-CTRL-20-20, 8 août 2014, § 370).

Assiette de la contribution à déclarer

19. Il s'agit du montant des recettes nettes encaissées en 2014 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 2014 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

20. Le solde de la CRL 2014 (page 1, ligne E), calculé après déduction de l'acompte versé le 15 décembre 2014 (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 www.impots.gouv.fr).

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

RENSEIGNEMENTS CONCERNANT LA SOCIÉTÉ

Renseignements généraux relatifs à la société immobilière

21. La société doit obligatoirement indiquer en 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 2014 (et le cas échéant l'adresse en cas de changement au cours de l'année 2014), 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 2014. 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 2014 (lignes SOC20 et SOC21) et, d'autre part, le nombre total de parts dans la société et le montant nominal des parts au 31 décembre 2014. Elle doit, par ailleurs fournir des indications relatives au comptable, au conseil ainsi qu'à l'administrateur de biens.

Il ne convient de servir que les lignes qui concernent la société. Ainsi, par exemple, si la société n'a pas de conseil, les lignes SOC12 à SOC14 n'ont pas à être renseignées.

Résultat net à répartir entre les associés

22. Deux cadres (page 2 de l'imprimé n° 2072-C) distinguent, d'une part, le « résultat net à répartir entre les associés relevant du régime des revenus fonciers » et, d'autre part, le « résultat net à répartir entre les associés relevant du régime des revenus professionnels ».

Le cadre « résultat net à répartir entre les associés relevant du régime des revenus foncier » totalise les données suivantes figurant sur l'ensemble des annexes 2072-C-AN 1 : revenus bruts (total des lignes 5 + 24 + 25 + 26), frais et charges autres que les intérêts d'emprunts (total des lignes 18), paiement sur travaux (total des lignes 9 + 10 + 11 + 12) et intérêts d'emprunts (total des lignes 22).

Le montant à porter au titre du revenu ou du déficit global de la société est obtenu par l'addition de l'ensemble des lignes 27 des annexes 2072-C-AN1.

Le cadre « résultats à répartir entre les associés relevant du régime des revenus professionnels » (IS, BIC, BA) doit être complété du montant total des produits d'exploitation, du résultat financier, du résultat d'exploitation et du résultat exceptionnel. Le montant à porter au titre du revenu ou du déficit global de la société est le report de la ligne R35 du tableau VII (page 8) « Détermination des revenus de la société immobilière selon la règle des revenus professionnels » de la déclaration n° 2072-C.

Produits perçus par la société autre que les revenus des immeubles

23. Les montants globaux des produits financiers et exceptionnels qui doivent être mentionnés au cadre II (page 2) de l'imprimé n° 2072-C sont les 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 de produits exceptionnels, la ligne AR2 ne doit pas être servie.

Liste des immeubles détenus par la société

24. La société doit indiquer au cadre III (page 3) de la déclaration n° 2072-C la liste des immeubles détenus en précisant leur adresse au cours de l'année 2014, que ces derniers aient été acquis antérieurement au 1^{er} janvier, ou au cours de l'année 2014.

En cas d'acquisition d'immeubles au cours de l'année 2014, 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 2014 et/ou si elle a acquis plus de 6 immeubles au cours de l'année 2014, un état complémentaire n° 2072-AN 3 « Liste Immeubles » doit être servi.

Identification des tiers bénéficiant à titre gratuit de la jouissance d'un immeuble

25. Ce tableau (page 3, cadre IV de l'imprimé n° 2072-C) permet de dresser la liste des tiers, 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 SIRET, son adresse au 1^{er} janvier 2014.

La colonne « Immeubles attribués en jouissance – Immeuble n° .. » doit comporter l'identification des immeubles concernés. Ces références sont indiquées au cadre III « 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-AN 4 « Tiers jouissance gratuite » doit être servi.

Identification des associés

26. Les cadres V et VI (pages 4 à 7) de l'imprimé n° 2072-C permettent l'identification :

– des **nouveaux associés** (cadre V, page 4) en cas de cession de parts de la société immobilière. Ce cadre permet d'identifier l'ensemble des cessions de parts ayant affecté la composition du capital de la société immobilière au cours de l'année 2014. Il comporte des informations relatives au cédant, au cessionnaire, à la date et au nombre de parts cédées. Lors de la création de la société immobilière, les associés n'ont pas à être inscrits au cadre V. Ils sont pris en compte au cadre VI « Identification des associés » dans le tableau « Associés relevant du régime des revenus fonciers » (pages 5 et 6) ou dans le tableau « Associés relevant du régime des revenus professionnels » (pages 6 et 7) ;

La société doit servir un état complémentaire n° 2072-AN 6 « Cession de parts de sociétés immobilières », lorsque plus de 6 cessions différentes de parts sont intervenues au cours de l'année.

– des **associés au cours de l'année 2014, que ces derniers soient encore ou non associés de la société au 31 décembre 2014** (cadre VI) en distinguant les associés relevant du régime des revenus fonciers (pages 5 et 6) et ceux relevant du régime des revenus professionnels (IS, BIC ou BA) (pages 6 et 7). Ce cadre comporte notamment, outre les renseignements relatifs à l'identification des associés, le nombre et le montant nominal de parts détenues, le pourcentage de détention des titres de la société, ainsi que les renseignements relatifs aux acquisitions et cessions de parts en cours d'année.

En cas de **propriété démembrée des titres** de la société immobilière, il convient de servir les **lignes D26 à D34** (associés relevant du régime des revenus fonciers) ou **DP35 à DP43** (associés relevant du régime des revenus professionnels).

Si l'usufruit des titres détenus en nue-propriété par un associé est détenu par plusieurs personnes, indiquez, dans les lignes D26 à D34 (associés relevant des revenus fonciers) ou DP35 à DP43 (associés relevant du régime des revenus professionnels), la personne ayant la plus importante proportion de titres détenus en usufruit dans le tableau et indiquez les détenteurs de parts en usufruit sur

papier libre en mentionnant les mêmes informations que celles indiquées de la ligne D26 à D34 (associés relevant du régime des revenus fonciers) ou DP35 à DP43 (associés relevant du régime des revenus professionnels) (ou remplissez un état complémentaire n° 2072-AN5 « Liste des associés relevant du régime des revenus fonciers » ou n° 2072-AN7 « Liste des associés relevant du régime des revenus professionnels »).

En cas d'**acquisition des parts** de la société immobilière au cours de l'année 2014, soit par cession-acquisition, soit par augmentation de capital, il convient de servir la ligne D14 (associés relevant du régime des revenus fonciers) ou DP17 (associés relevant du régime des revenus professionnels).

La société doit, en outre, indiquer sur les **lignes D21** (associés relevant du régime des revenus fonciers) ou **DP21** (associés relevant du régime des revenus professionnels) les références du ou des immeubles dont l'associé a la jouissance à titre gratuit. Ces références sont mentionnées dans le tableau III, page 3 de la déclaration n° 2072-C « Liste des immeubles détenus par la société immobilière ».

La société doit servir un état complémentaire n° 2072-AN 5 « Liste Associé relevant du régime des revenus fonciers », si elle comporte plus de 6 associés particuliers ou professionnels BNC et un état complémentaire n° 2072-AN 7 « Liste des associés relevant du régime des revenus professionnels », si elle comporte plus de 6 associés professionnels IS, BIC ou BA.

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

27. Le cadre VII de la page 8 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 forfait agricole 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.

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 de l'associé dans les résultats de la société déterminés selon les règles des revenus professionnel est portée ligne RE36 en haut de l'annexe n° 2072-C-AN 8 (V. § 81).

– La rédaction de ce cadre 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 ou n° 2139 (régime simplifié) si les résultats sociaux doivent être déterminés d'après les règles des BIC/IS (V. Dossier D.O 5/2015) ;

– soit aux guides des déclarations n° 2143 (régime réel normal) si les résultats sociaux doivent être déterminés d'après les règles des BA (V. Dossier D.O 6/2015 à paraître).

28. 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 2,79 % pour les entreprises dont l'exercice 2014 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).

29. 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-AN 1 « Immeuble » à joindre à la déclaration n° 2072-C.

30. 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 DU REVENU FONCIER DES IMMEUBLES (ANNEXE N° 2072-C-AN 1)

31. La société civile immobilière doit joindre à la déclaration n° 2072-C une annexe n° 2072-C-AN 1 pour chaque immeuble détenu, et numéroter chacun de ces états. Cette annexe permet d'identifier l'immeuble et de déterminer le revenu foncier de l'immeuble.

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 permet également d'identifier les locataires au 1^{er} janvier 2014 ainsi que les locataires qui s'installent en cours d'année 2014 et comporte enfin des tableaux d'amortissements de l'immeuble selon les règles des revenus fonciers ou selon les règles des revenus professionnels (méthode par composants) (V. § 72 et 73).

► Identification de l'immeuble

32. Préalablement à la détermination du revenu foncier, la société doit indiquer (cadre 1), en remplissant ou cochant les cases prévues à cet effet, pour chaque immeuble ou groupe d'immeubles :

– son adresse, le nombre de locaux et sa nature (urbain, rural, appartement, immeuble de rapport, maison, parking, bâti, non bâti) et s'il s'agit d'immeubles spéciaux (immeubles situés en secteur sauvegardé ou assimilés, monuments historiques ou assimilés, espace naturel, immeuble détenu en nue-propriété) ;

– si l'immeuble concerné bénéficie d'une déduction spécifique (V. § 52 et s. et § 77) ou d'une déduction au titre de l'amortissement (V. § 66).

► Règles générales de détermination

33. 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 un régime forfaitaire 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 (V. étude F-27 220).

► Recettes

34. 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 2014 (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.

35. 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).

36. Recettes brutes diverses. Subventions ANAH, indemnités d'assurance (ligne 3) - Doivent être déclarées sur cette ligne les recettes brutes diverses perçues en 2014 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 2014 destinées à financer des charges déductibles.

37. 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 documentaire de l'Administration. Toutefois, son application semble pouvoir être maintenue.

► Déductions, frais et charges

38. Les charges déductibles sont celles qui ont été effectivement acquittées par la société en 2014.

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).

39. 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).

40. Autres frais de gestion (ligne 7) - La liste des frais de gestion admis en déduction pour leur montant réel (ligne 6) étant limitative (*CGL, 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, 12 sept. 2012, § 210*).

41. Primes d'assurance (ligne 8) – Toutes les primes d'assurance payées en 2014 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, 12 sept. 2012, § 40*).

En revanche, les primes qui garantissent les récoltes, le bétail, le matériel ou le mobilier ne sont en principe pas déductibles.

42. 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.).

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° 50894, JOAN Q 19 avr. 2005 : V. D.O Actualité 19/2005, n° 7, § 37*). Cette réponse n'est pas reprise dans la base documentaire de l'Administration BOFIP-Impôts.

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, 16 déc. 2013, § 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, 16 déc. 2013, § 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 (*BOI-RFPI-BASE-20-30-10, 3 févr. 2014, § 70 : V. D.O Actualité 23/2008, n° 18, § 1 et s.*) 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.

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.

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.*).

43. Dépenses spécifiques relatives aux propriétés rurales (ligne 10) - 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 d'amélioration afférentes aux propriétés non bâties effectivement supportées par le propriétaire ;
- 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 du Code de l'environnement, relatif aux installations classées pour la protection de l'environnement.

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*).

44. Dépenses relatives aux travaux de restauration et de gros entretien du patrimoine naturel (ligne 11) - Il convient d'indiquer ligne 11, les dépenses de restauration et de gros entretien effectuées en vue du maintien en bon état écologique et paysager de certains espaces naturels protégés.

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*).

45. Dépenses de grosses réparations supportées par les nus-proprétaires d'immeubles reçus par donation

ou succession (ligne 12) - Jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2008, les dépenses de travaux de grosses réparations restant à la charge des nus-proprétaires en application de l'article 605 du Code civil pouvaient constituer un déficit foncier d'égal montant, imputable sans limitation sur leurs autres revenus fonciers ou sur leur revenu global, lorsque ces dépenses portaient sur des immeubles dont le démembrement de propriété résultait de succession ou de donation entre vifs, effectuée sans charge ni condition et consentie entre parents jusqu'au quatrième degré inclusivement.

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 (*C. civ., art. 605*).

L'article 85 de la loi de finances rectificative pour 2008 a supprimé cet avantage fiscal non plafonné et a procédé à une réforme du régime dérogatoire de déduction des charges foncières supportées en application de l'article 605 du Code civil par les nus-proprétaires de biens dont le démembrement du droit de propriété résulte d'une succession ou de certaines donations (*L. fin. rect. 2008, n° 2008-1443, 30 déc. 2008, art. 85*).

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2009, le contribuable 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 (et non plus d'un déficit foncier imputable sans limitation sur ce même revenu).

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

46. Indemnités d'éviction, frais de relogement (ligne 14) - 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*).

47. Impositions (ligne 15) - 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 :

- 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 ; moitié de la taxe pour frais de chambre d'agriculture).

La **taxe d'enlèvement des ordures ménagères** n'est pas déductible puisque c'est 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.

La **taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux, commerces et locaux de stockage** dans la région Île-de-France et la **contribution sur les revenus locatifs** payées en 2014, sont également déductibles.

Nous indiquons, à titre d'information, que 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 sur les locaux à usage de bureaux, commerces et locaux de stockage.

► Charges de copropriété

48. 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*).

49. Charges récupérables non récupérées au départ du locataire (ligne 13) - 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 2014. 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 remboursées 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.

50. Provisions pour charges de copropriété (ligne 16) -

Il convient d'indiquer sur cette ligne le montant total des provisions pour charges versées en 2014 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.

51. Régularisation des provisions pour charges déduites en 2013 (ligne 17) -

À l'aide de l'arrêté des

comptes de la copropriété au titre de l'année 2013, il y a lieu de porter sur cette ligne les **provisions pour charges de copropriété inscrites ligne 16 de la déclaration des résultats n° 2072-C de l'année 2013** 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 2013.

Ce solde positif correspond à la différence entre le montant total des provisions pour charges de copropriété déduites au titre de 2013 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 2013.

En présence d'un solde négatif, ce montant diminue le montant des provisions porté ligne 16.

► Montant de la déduction spécifique (ligne 19)

52. Indépendamment de la déduction des frais et charges (*V. § 38 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, Scellier ZRR et Scellier intermédiaire et pour les carrières et autres gisements (*L. fin. 2006, n° 2005-1719, 30 déc. 2005* : *V. D.O Actualité 47/2005, n° 56, § 683 et s.* ; *BOI-RFPI-20-90, 12 sept. 2012*).

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

Déduction Besson ancien

53. Dans le cadre du dispositif « Besson ancien » (*CGI, art. 31, I, 1°, j*), le **taux de la déduction spécifique** est de **26 %** pour les 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 ».

Pour bénéficier de cette mesure, la société propriétaire doit **avoir conclu un bail avant le 30 septembre 2006** avec une personne physique autre qu'un associé, un membre du foyer fiscal, un ascendant ou descendant d'un associé, une personne occupant déjà les locaux à quelque titre que ce soit.

En effet, **ce dispositif est supprimé pour les baux conclus à compter du 1^{er} octobre 2006.**

En cas de **changement de locataire** au cours de la période initiale, les associés continuent de bénéficier de cette déduction spécifique.

La prorogation de l'engagement de location au-delà de la période initiale de six ans est possible après le 1^{er} octobre 2006 en cas de poursuite, de reconduction ou de renouvellement de bail avec le même locataire.

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 à des locataires qui satisfont à certaines conditions (*BOI-RFPI-SPEC-20-10-30-10, 21 févr. 2014, § 190*).

Par ailleurs, le montant des ressources du locataire ne doit pas dépasser des plafonds fixés par décret et actualisés chaque année (*BOI-RFPI-SPEC-20-10-30-10, 21 févr. 2014, § 240*).

Cet imprimé, ainsi que les plafonds des loyers et des ressources des locataires, sont disponibles auprès de

vos service des impôts ou sur le site du ministère : 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).

Lorsque l'engagement de location n'est pas respecté, les déductions pratiquées font l'objet d'une reprise, sauf lorsque la rupture de l'engagement résulte d'une invalidité, d'un licenciement ou encore du décès du contribuable ou de l'un des membres du couple soumis à imposition commune.

L'Administration a précisé que pour bénéficier de l'exception de remise en cause des déductions pratiquées, un lien de causalité doit exister entre la rupture de l'engagement de location et l'invalidité, le licenciement ou le décès du contribuable ou de l'un des membres du couple soumis à imposition commune.

Cette condition suppose que l'engagement de location ait été pris avant la survenance de l'invalidité, du licenciement ou du décès et que la rupture de l'engagement soit motivée directement par l'un de ces événements.

En tout état de cause, la cession ou la reprise du bien par le propriétaire ne peut être considérée comme motivée par le licenciement que dans la mesure où, à la date de la rupture de l'engagement, le contribuable ou l'un des membres du couple soumis à imposition commune est inscrit comme demandeur d'emploi auprès de Pôle emploi (BOI-RFPI-SPEC-20-10-20-60, 12 sept. 2012, § 120).

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

54. Depuis le 1^{er} janvier 2002, la société peut suspendre son engagement de location à l'issue d'une période de location de trois ans dans les conditions normales d'application du dispositif « Besson ancien » pour mettre le logement à la disposition d'un ascendant ou d'un descendant d'un associé de la société immobilière, sans que le bénéficiaire de ce dispositif soit remis en cause. Ce délai minimal se calcule de date à date.

Cette mise à disposition ne peut intervenir qu'au cours de la période initiale d'engagement de location de six ans. Elle peut s'effectuer à titre onéreux ou à titre gratuit et il n'est pas exigé que le logement constitue la résidence principale de l'occupant.

Pendant la période de mise à disposition à titre onéreux du logement au profit d'un associé, d'un membre du foyer fiscal, un ascendant ou descendant d'un associé, la déduction spécifique de 26 % ne s'applique pas.

Pour autant, la société immobilière propriétaire doit, dans un tel cas, fournir une attestation établie conformément au modèle figurant au BOI-LETTRE-000814, disponible auprès du service des impôts ou sur le site du ministère : www.impots.gouv.fr.

Cette période de mise à disposition ne peut excéder 9 ans et n'est pas prise en compte pour la durée minimale de location de six ans. En outre, la mise à disposition n'est autorisée qu'une seule fois.

Déduction « Robien classique » en zone de revitalisation rurale

55. Dans le cadre du dispositif « Robien classique » en zone de revitalisation rurale (CGI, art. 31, I, 1^o, k), le taux de la déduction spécifique est 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-RFPI-SPEC-20-20-20, 21 févr. 2014, § 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).

Un décret du 26 juin 2013 (D. n° 2013-548, 26 juin 2013 : V. D.O Actualité 25/2013, n° 6, § 1 et s.) actualise les critères de classement des communes en ZRR. Par ailleurs, un arrêté du 30 juillet 2014 (A. 30 juill. 2014 : JO 1^{er} août 2014 : V. D.O Actualité 30/2014, n° 21, § 1 et s.) actualise la liste des communes classées en ZRR à compter du 1^{er} janvier 2014.

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.

Déduction « Robien recentré » en zone de revitalisation rurale

56. Dans le cadre du dispositif « Robien recentré » en zone de revitalisation rurale (CGI, art. 31, I, 1^o k), le taux de la 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.

Un décret du 26 juin 2013 (D. n° 2013-548, 26 juin 2013 : V. D.O Actualité 25/2013, n° 6, § 1 et s.) actualise les critères de classement des communes en ZRR. Par ailleurs, un arrêté du 30 juillet 2014 (A. 30 juill. 2014 : V. D.O Actualité 30/2014, n° 21, § 1 et s.) actualise la liste des communes classées en ZRR à compter du 1^{er} janvier 2014.

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-RFPI-SPEC-20-20-20, 21 févr. 2014, § 280).

Cet imprimé, ainsi que les plafonds des loyers hors charges sont disponibles auprès du service des impôts ou sur le site 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 s'engager à conserver ses titres jusqu'à l'expiration de la période couverte par l'engagement de location, soit au moins neuf ans.

Déduction « Borloo neuf »

57. Dans le cadre du régime « Borloo neuf » (CGI, art. 31, I, 1^o, l), le taux de la déduction spécifique est 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).

58. 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 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-RFPI-SPEC-20-30, 21 févr. 2014, § 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 du ministère : 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 expiration de la période couverte par l'engagement de location.

Déduction Conventionnement ANAH (Borloo ancien)

59. Le régime de la déduction au titre du conventionnement de l'Agence Nationale de l'Habitat (ANAH) (« Borloo ancien ») s'applique différemment selon qu'il concerne le secteur intermédiaire, le secteur social (ou très social) ou bien le secteur des locations intermédiaies :

► **déduction Conventionnement ANAH dans le secteur intermédiaire** (CGI, art. 31, I, 1°, m) : 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-RFPI-SPEC-20-40-20-30, 3 mars 2014, § 30 et 240) ;

Cet imprimé, ainsi que les plafonds des loyers des ressources des locataires, sont disponibles auprès de votre service des impôts ou sur le site 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)** (CGI, art. 31, I, 1°, m) : 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, 3 mars 2014, § 60 et 270), 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 intermédiaies** : 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.

Cette déduction, qui s'applique pendant la durée de location à l'organisme, est réservée aux logements situés dans les communes des zones A, B1 et B2.

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, cette liste est fixée par l'arrêté du 29 avril 2009 (A. 29 avr. 2009 : JO 3 mai 2009). Pour les conventions conclues à compter du 1^{er} janvier 2015, la liste des communes éligibles 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.).

À titre d'information, nous indiquons, par ailleurs, qu'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 » (CGI, art. 199 novovicies ; BOI-IR-RICI-360, 21 févr. 2014). 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 (CGI, ann. III, art. 2 terdecies D, I, 1°), 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 outre-mer (CGI, ann. III, art. 2 terdecies F, I, 1°), 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 en métropole et outre-mer.

Déduction spécifique liée au dispositif Scellier

60. L'article 199 septvicies du CGI supprime les dispositifs d'amortissements Borloo et Robien à l'issue de l'année 2009 et met en place une réduction d'impôt.

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.

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.).

Par ailleurs, 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, 3 mars 2014, § 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 (V. étude F-10 667).

Un décret du 26 juin 2013 (D. n° 2013-548, 26 juin 2013 : V. D.O Actualité 25/2013, n° 6, § 1 et s.) actualise les critères de classement des communes en ZRR. Par ailleurs, un arrêté du 30 juillet 2014 (A. 30 juill. 2014 : V. D.O Actualité 30/2014, n° 21, § 1 et s.) actualise la liste des communes classées en ZRR à compter du 1^{er} janvier 2014.

Carrières et autres gisements

61. 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. n° 109030 : JOAN Q 16 janv. 2007).

► Dépenses spécifiques relatives aux immeubles spéciaux (ligne 20)

62. 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.

Immeubles situés en secteur sauvegardé ou assimilés (ligne 20a)

63. 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**.

On rappelle que le régime « loi Malraux » permet aux propriétaires des immeubles concernés de **déduire de leurs revenus fonciers**, en plus des charges de droit commun, certaines **charges spécifiques**, et à **imputer, sans limitation de montant, sur leur revenu global le déficit foncier résultant de l'ensemble de ces charges**. La société doit s'engager à louer le logement non meublé à usage de résidence principale du locataire pendant six 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. Ce régime continue à produire ses effets jusqu'à la fin des opérations de restauration (V. étude F-11 790). Pour les opérations de restauration immobilière pour lesquelles une demande de permis de construire ou une déclaration de travaux est déposée depuis le 1^{er} janvier 2009, le régime spécial de déduction des charges « loi Malraux » est remplacé par une réduction d'impôt plafonnée (CGI, art. 199 ter viciés ; BOI-IR-RICI-200, 5 juill. 2013).

64. Doivent être portées ligne 20a les dépenses spécifiques aux opérations de restauration immobilière suivantes (BOI-RFPI-SPEC-40-20, 12 sept. 2012) :

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

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

– les 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 précédentes ne sont pas remplies, les dépenses concernées peuvent être alors déduites aux lignes précédentes le cas échéant.

Immeubles classés monuments historiques ou assimilés (ligne 20b)

65. Les sociétés propriétaires de monuments historiques et assimilés peuvent **déduire les charges foncières** qu'elles supportent selon des **modalités dérogatoires** (CGI, art. 156, I, 3° et art. 156, II, 1° ter ; BOI-RFPI-SPEC-30, 17 avr. 2014).

Les dispositions relatives aux propriétaires d'immeubles historiques ou assimilés s'appliquent :

– 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, 17 avr. 2014, § 15 : V. D.O Actualité 16/2014, n° 3, § 2).

Le bénéfice 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), sauf s'il est détenu par l'intermédiaire

d'une société civile non soumise à l'impôt sur les sociétés ayant obtenu un agrément délivré par le ministre chargé du budget après avis du ministre chargé de la culture ou dont les associés sont membres d'une même famille ;

– 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 chargé de la culture.

À titre d'information, nous indiquons que l'article 90 de la seconde loi de finances rectificative pour 2014 aménage, à compter du 31 décembre 2014, le champ d'application du régime fiscal dérogatoire applicable aux monuments historiques, en modifiant les critères d'obtention de l'agrément administratif préalable nécessaire lorsque ces immeubles sont détenus par une SCI ou en copropriété (L. fin. rect. 2014, n° 2014-1655, 29 déc. 2014, art. 90 : V. D.O Actualité 1/2015, n° 3, § 3).

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) ;

– 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 21)

66. 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 septuies).

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).

67. La société doit mentionner, ligne 21, le montant de la déduction pratiquée en 2014 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 Périssol (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 Périssol, 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.

Nous rappelons que, pour l'application de ces dispositifs, la société doit prendre l'engagement 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 2014 : V. D.O Actualité 8/2014, 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 22)

68. 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-proprétaires 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^o, d ; L. fin. rect. 2008, n^o 2008-1443, 30 déc. 2008, art. 82 ; BOI-RFPI-BASE-30-20-20, 12 sept. 2012, § 70 et s.).

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^o 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^o, 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^o, 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, 12 sept. 2012, § 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^o 336469).

Sont également déductibles l'indemnité compensatoire, les dépenses de résiliation anticipée et de renégociation de l'emprunt substitutif (CE, 5 oct. 2007, n^o 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, 12 sept. 2012, § 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^o 301044).

► Résultat à répartir entre les associés

69. Réintégration des suppléments de déduction (ligne 24) - En cas de non-respect de l'engagement de location ou de conservation des parts, la déduction forfaitaire

spécifique pratiquée antérieurement est remise 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, en cas de non-respect de l'engagement en 2014, le montant du supplément de déduction à réintégrer, ligne 24, est de :

– 11 % (années 1997 à 2002) ou 26 % (années 2003 à 2005) en cas de remise en cause du dispositif Besson ancien ;

– 26 % ou 34 % en cas de remise en cause du dispositif Robien ZRR : 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 des conditions requises pour bénéficiaire des déductions spécifiques de 26 % (dispositifs Besson ancien, Robien ZRR classique ou recentré, Scellier ZRR), 30 % (dispositifs Borloo neuf, Borloo ancien dans le secteur intermédiaire, Scellier dans le secteur intermédiaire) ou 45 %, 60 % ou 70 % (dispositif Borloo ancien dans le secteur social ou très social), les déductions pratiquées les années précédentes sont remises en cause et réintégrées au titre de l'année de rupture de l'engagement.

70. Rémunérations et avantages en nature attribués aux associés (ligne 25) - 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 27). À cet effet, elles doivent être portées sur la ligne 25 de l'imprimé n^o 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-AN 2.

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^o 8168).

71. Revenus ou déficits relatifs aux parts détenues dans d'autres sociétés immobilières non passibles de l'IS (ligne 26) - Il convient de mentionner ligne 26 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 ».

RENSEIGNEMENTS COMPLÉMENTAIRES

72. La société doit indiquer les noms et prénoms des locataires au 1^{er} janvier 2014, ainsi que ceux ayant conclu un bail en cours d'année, et leur localisation dans l'immeuble.

La société doit remplir un état complémentaire par immeuble. Si elle a plus de 14 locataires au 1^{er} janvier de l'année d'imposition ou plus de 14 nouveaux locataires après le 1^{er} janvier de l'année d'imposition, elle doit servir un état complémentaire dénommé « 2072-C-AN 1 – Immeuble » sur le site www.impots.gouv.fr ou auprès du service des impôts des entreprises, ou de la DGE le cas échéant.

73. Il convient également de porter sur la fiche « 2072-C-AN 1 – Immeuble » 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 total est porté en ligne AM14.

DÉTERMINATION DU REVENU DES ASSOCIÉS (ANNEXES N° 2072-C-AN 2 ET N° 2072-C-AN 8)

74. Les annexes n° 2072-C-AN 2 « Associés relevant du régime des revenus fonciers » et n° 2072-C-AN 8 « Associés relevant du régime des revenus professionnels » permettent l'identification des associés de la société immobilière et la détermination de la quote-part des revenus taxable.

La société doit joindre à sa déclaration de résultats n° 2072-C :

- une annexe n° 2072-C-AN 2 pour chaque associé relevant du régime des revenus fonciers (V. § 75 et s.) ;
- une annexe n° 2072-C-AN 8 pour chaque associé relevant du régime des revenus professionnels (IS, BIC ou BA) (V. § 79 et s.).

► Associés relevant du régime des revenus fonciers

75. L'annexe n° 2072-C-AN 2 doit être servie par les sociétés afin de donner aux associés les renseignements leur permettant de déclarer leurs revenus fonciers et, le cas échéant, de déterminer la quote-part de déficit imputable sur leur revenu global.

La société doit remplir une annexe n° 2072-C-AN 2 par associé, y compris :

- pour les associés entreprises détenant des parts de la société dans le cadre de leur activité BNC quel que soit leur régime d'imposition ;
- pour les associés entreprises BIC ou BA relevant du régime des micro-entreprises.

Il convient également de numéroter chacun de ces états.

Cette annexe doit être remplie aussi bien pour un **associé détenant des titres en pleine propriété** ou en **nue-propriété** percevant des revenus ou des gains, que pour l'**usufruitier**.

Identification des associés

76. Le cadre 1 de l'annexe n° 2072-C-AN 2 permet l'identification des associés.

La société doit indiquer dans ce cadre (lignes D1 à D18) les nom, prénom, adresse (au 1^{er} janvier et au 31 décembre de l'année 2014 en cas de changement d'adresse au cours de l'année 2014), date et lieu de naissance des associés, le n° SIRET (s'il s'agit de professionnels BNC quel que soit leur régime d'imposition ou de micro-entreprises BIC ou BA), les nom et n° SIRET de la société immobilière.

En cas de **démembrement de propriété des titres**, il convient de cocher la case prévue à cet effet ligne D18 (détention des titres en nue-propriété ou détention de l'usufruit des titres).

Doivent également être indiqués (lignes D8 à D12) les renseignements relatifs aux parts détenues par l'associé dans la société immobilière (nombre de parts détenues au 1^{er} janvier et au 31 décembre de l'année 2014, pourcentage de détention de capital au 31 décembre 2014, montant nominal de ses parts au 31 décembre 2014, acquisition ou cession de parts au cours de l'année 2014).

Enfin, en cas de **jouissance gratuite d'un immeuble** de la société immobilière par l'associé, il convient de cocher la case prévue à cet effet et d'indiquer le numéro de l'immeuble concerné (lignes D15 et D21).

Revenu taxable des associés

77. La détermination de la quote-part de l'associé dans les revenus de la société immobilière est effectuée au cadre 2 de l'imprimé n° 2072-C-AN 2 (lignes A à G).

Les montants des lignes A, B, C, D, E et G sont à reporter, le cas échéant, sur les déclarations n° 2044 ou n° 2044-S.

78. La société doit par ailleurs indiquer dans la partie « Autres renseignements » les renseignements relatifs :

- aux produits financiers et plus ou moins-values réalisées par la société immobilière (lignes R1 à R7) ;

Si l'associé est un professionnel BNC, la société doit indiquer ligne R5 ou ligne R6 si la plus-value réalisée est une plus-value à court terme ou à long terme.

- aux autres revenus perçus par l'associé (lignes R8 à R10) ;

- et aux plus ou moins-values réalisées par l'associé au titre de la cession de ses parts dans la société immobilière (lignes L8 à L16).

► Associés relevant du régime des revenus professionnels

79. La société doit remplir une annexe n° 2072-C-AN 8 pour chaque associé relevant du régime des revenus professionnels (associé personne morale ou entreprise détenant des parts de la société dans le cadre de son activité professionnelle BIC ou BA lorsqu'elle est soumise à un régime réel d'imposition). Il convient également de numéroter chacun de ces états.

Cette annexe **doit être remplie** aussi bien pour un **associé détenant des titres en pleine propriété ou en nue-propriété** percevant des revenus ou des gains, que pour l'**usufruitier**.

Cet imprimé permet d'identifier les associés et de déterminer leur quote-part de résultat taxable.

Il doit également comporter (ligne RE36) le montant de la quote-part de l'associé dans les résultats de la société déterminés selon les règles des revenus professionnel.

On rappelle que la détermination des revenus de la société selon les règles des revenus professionnels s'effectue au cadre VII, p. 8 de l'imprimé n° 2072-C (V. § 27 et s.).

Identification des associés

80. Le cadre 1 de l'annexe n° 2072-C-AN 8 permet l'identification des associés relevant du régime des revenus professionnels.

Concernant cette rubrique, on se reportera aux explications fournies au n° 76 du présent guide.

En cas de démembrement de propriété des titres, il convient de cocher la case prévue à cet effet ligne DP20 (détention des titres en nue-propriété ou détention de l'usufruit des titres).

Il convient, en outre, de cocher la case correspondant à la catégorie d'imposition de l'associé (IS, BIC ou BA) (ligne

DP19) et d'indiquer le nombre de parts cédées et acquises au cours de l'année 2014 (lignes DP16 et DP17).

Revenu taxable des associés

81. La société doit indiquer sur l'imprimé n° 2072-C-AN 8 les renseignements relatifs aux produits financiers et plus ou moins-values réalisées par la société immobilière (lignes R1 à R7), aux autres revenus perçus par l'associé (lignes R8 à R10) et aux plus ou moins-values réalisées par l'associé au titre de la cession de ses parts dans la société immobilière (lignes L8 à L16).

Elle doit, par ailleurs, indiquer à la ligne RE36 (cadre 1) le montant de la quote-part de l'associé dans les résultats de la société déterminés selon les règles des revenus professionnels (IS, BIC ou BA).

On rappelle que la détermination des revenus de la société selon les règles des revenus professionnels s'effectue au cadre VII, p. 8 de l'imprimé n° 2072-C (V. § 27 et s.).

Cette quote-part est déterminée en multipliant le montant figurant ligne RE35 (cadre VII de l'imprimé n° 2072-C) qui correspond au résultat fiscal de la société par le pourcentage de participation de l'associé dans les résultats sociaux au 31 décembre 2014 (ligne DP12 de l'annexe n° 2072-C-AN 8).

DÉCLARATION SIMPLIFIÉE N° 2072-S

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

– est uniquement constituée d'associés personnes physiques ainsi que des personnes physiques détenant ces parts dans le cadre de leur activité professionnelle BNC quel que soit leur régime d'imposition, ou d'entreprises exerçant 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 monuments historiques ou assimilés) ;

– ne détient aucun immeuble en nue-propriété ;

– 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 joindre à la déclaration n° 2072-S :

– une **annexe n° 2072-S-AN 1** pour chaque immeuble détenu (détermination du revenu ou du déficit de l'immeuble) ;

– une **annexe n° 2072-S-AN 2** pour chacun des associés (détermination de la quote-part taxable).

Devront, le cas échéant, être joints à la déclaration n° 2072-S les états complémentaires suivants : états AN-3 « Liste Immeubles », AN-4 « Liste Tiers jouissance gratuite », AN-5 « Liste des associés relevant du régime des revenus fonciers », AN-6 « Cession de parts de la société immobilière ».

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 explications fournies aux § 21 et s. du présent guide.

DÉTERMINATION DU REVENU DES IMMEUBLES (ANNEXE N° 2072-S-AN 1)

83. Une annexe n° 2072-S-AN 1 doit être servie pour chaque immeuble détenu. Cet imprimé permet d'identifier l'immeuble (adresse, nature, option fiscale exercée), de déterminer son revenu foncier et d'identifier les locataires.

Il convient de se reporter aux explications fournies aux § 31 et s. du présent guide.

DÉTERMINATION DU REVENU DES ASSOCIÉS (ANNEXE N° 2072-S-AN 2)

84. Une annexe n° 2072-S-AN 2 doit être servie pour chacun des associés relevant du régime des revenus fonciers. Cet imprimé permet d'identifier les associés de la

société immobilière et de déterminer leur quote-part de revenu taxable.

Il convient de se reporter aux explications fournies aux § 75 et s. du présent guide.■

© LexisNexis SA