

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

5 D-5-04

N° 117 du 23 JUILLET 2004

REVENUS FONCIERS. RÉGIME D'IMPOSITION SIMPLIFIÉ. EXTENSION DU CHAMP D'APPLICATION AUX DETENTEURS DE CERTAINES PARTS DE SOCIÉTÉS. ARTICLE 5 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2004 (loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003).

(C.G.I., art. 32)

NOR : ECO F 04 20134 J

Bureau C2

PRESENTATION

L'article 5 de la loi de finances pour 2004 étend le champ d'application du régime micro-foncier aux contribuables qui détiennent des parts de sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés et non dotées de la transparence fiscale qui donnent en location des immeubles nus si les conditions suivantes sont satisfaites :

- les immeubles détenus par les sociétés de personnes et ceux dont le contribuable est propriétaire ne bénéficient pas d'un régime particulier ;
- le montant des revenus bruts fonciers perçus par le contribuable n'excède pas 15 000 euros au titre de l'année d'imposition ;
- le contribuable est également propriétaire d'immeubles donnés en location nue.

La présente instruction commente ces nouvelles dispositions qui s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de l'année 2003.

1. Jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2002, le régime micro-foncier ne s'applique qu'aux personnes physiques propriétaires d'un immeuble détenu directement ou par l'intermédiaire d'une société visée à l'article 1655 ter du CGI (sociétés immobilières dotées de la transparence fiscale).

2. A compter de l'imposition des revenus de l'année 2003, le champ d'application du régime micro-foncier est étendu aux détenteurs de parts de sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés et non dotées de la transparence fiscale qui donnent en location des immeubles nus.

Ce régime s'applique de plein droit lorsque le contribuable remplit les conditions suivantes : être également propriétaire d'immeubles donnés en location nue, ne pas bénéficier d'un régime fiscal particulier, ne pas avoir perçu des revenus fonciers bruts d'un montant supérieur à 15 000 euros au titre de l'année d'imposition.

La limite de 15 000 euros est appréciée en tenant compte non seulement du montant du revenu brut foncier annuel perçu directement par le contribuable mais également de la quote-part de revenu brut annuel des sociétés dont il est associé, à proportion de ses droits dans le bénéfice comptable.

Section 1 : Champ d'application de la nouvelle mesure

A. PARTS DE SOCIETES CONCERNEES

3. Le régime micro-foncier est désormais applicable aux contribuables qui détiennent des parts de sociétés dont les résultats sont imposés dans les conditions visées par l'article 8 du code général des impôts.

Il s'agit des sociétés non transparentes c'est-à-dire translucides (ex : sociétés civiles de gestion) qui ont un objet civil et qui ne sont pas passibles de l'impôt sur les sociétés en raison de leur forme, de leur activité, ou d'une option. Les associés sont personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour la part leur revenant dans les résultats sociaux.

Il est rappelé que le régime micro-foncier s'applique déjà toutes conditions étant par ailleurs remplies, aux propriétaires d'immeubles détenus par l'intermédiaire d'une société immobilière dotée de la transparence fiscale au sens de l'article 1655 ter du CGI (ex : sociétés d'attribution).

4. La société ne doit bénéficier d'aucun régime fiscal particulier. Ainsi, elle ne doit pas être propriétaire d'un au moins des immeubles appartenant aux catégories suivantes :

- monuments historiques et assimilés procurant des recettes à leurs propriétaires, visés au 3° du I de l'article 156 du CGI ;

- immeubles détenus en nue-propriété lorsque le démembrement résulte d'une succession ou d'une donation entre vifs, effectuée sans charge ni condition et consentie entre parents jusqu'au quatrième degré inclusivement, également visés au 3° du I de l'article 156 du CGI ;

- immeubles situés dans un secteur sauvegardé ou dans une zone de protection du patrimoine architectural, urbain et paysager (ZPPAUP) au titre desquels est demandé le bénéfice des dispositions du b ter du 1° du I de l'article 31 du CGI ou de celles du deuxième alinéa du 3° du I de l'article 156 du CGI (« Malraux ») ;

- immeubles situés dans une zone franche urbaine (ZFU) au titre desquels est demandé le bénéfice des dispositions du b quater du 1° du I de l'article 31 du CGI ou de celles du cinquième alinéa du 3° du I de l'article 156 du CGI ;

- logements au titre desquels le contribuable a demandé le bénéfice de la déduction forfaitaire de 25 % (dispositif « Méhaignerie »), de 40% (dispositif « Besson ancien ») ou de 60% (dispositif « Lienemann ») prévue au e du 1° du I de l'article 31 du CGI ;

- logements au titre desquels le propriétaire a demandé le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement prévue au f (dispositif « Périssol »), au g (dispositif « Besson neuf ») ou au h (dispositif « Robien ») du 1° du I de l'article 31 du CGI.

5. L'exclusion du régime micro-foncier ne porte que sur la période au cours de laquelle le contribuable bénéficie des avantages fiscaux pour lesquels il a opté ou des dispositions dérogatoires qu'il a demandées.

B. ASSOCIES CONCERNES

6. Seuls les associés qui détiennent par ailleurs un immeuble donné en location nue peuvent bénéficier du régime micro-foncier. Le d du 2 de l'article 32 du CGI prévoit en effet que les associés de sociétés de personnes qui ne détiennent pas, en plus de leurs parts, au moins un immeuble donné en location nue sont exclus du régime micro-foncier¹.

Ainsi, lorsqu'un contribuable détenteur de parts de société met en location nue un immeuble, le régime du micro-foncier lui est applicable de plein droit au titre de l'ensemble des revenus de l'année considérée à condition que ses recettes brutes, appréciées dans les conditions prévues aux n°s 8. à 13., n'excèdent pas 15 000 euros et qu'aucune autre exclusion n'existe par ailleurs.

Lorsqu'un contribuable soumis au régime micro-foncier au titre de l'année précédente cesse de donner un logement directement en location nue, il est soumis de plein droit au régime réel d'imposition des revenus fonciers pour les revenus issus de ses parts de sociétés au titre de l'année suivant celle de la cessation de la location.

7. Par ailleurs, les contribuables qui possèdent des parts de sociétés civiles de placement immobilier pour lesquelles ils ont opté pour la déduction au titre de l'amortissement prévue par l'article 31 bis du code général des impôts (« Robien-SCPI ») sont exclus du régime micro-foncier.

Section 2 : Appréciation de la limite de 15 000 euros

8. Le régime micro-foncier s'applique aux contribuables dont le revenu brut foncier total n'excède pas 15 000 euros au titre de l'année d'imposition. La limite de 15 000 euros est appréciée en tenant compte non seulement du montant du revenu brut foncier annuel perçu directement par le contribuable mais également de la quote-part de revenu brut annuel des sociétés dont il est associé, à proportion de ses droits dans le bénéfice comptable.

Le revenu brut foncier est défini aux articles 29 et 30 du CGI (pour plus de précisions sur cette notion, voir DB 5 D 26 n°s 6 à 13)². Il s'apprécie en tenant compte des revenus de l'ensemble des membres du foyer fiscal.

A. REVENU PERÇU DIRECTEMENT PAR LE CONTRIBUABLE

9. Pour les immeubles ou parties d'immeubles dont le propriétaire se réserve la jouissance et dont les revenus ne sont pas exonérés³, le revenu brut est constitué par le montant des loyers que ces biens pourraient produire s'ils étaient donnés en location, majorés, s'il y a lieu, des recettes accessoires (CGI, art. 30).

10. Pour les immeubles ou parties d'immeubles donnés en location, le revenu brut est constitué par le montant des recettes brutes perçues par le propriétaire, y compris éventuellement les recettes accessoires. Ces recettes sont augmentées, le cas échéant, du montant des dépenses incombant normalement au bailleur et mises par convention à la charge des locataires. Elles sont diminuées du montant des dépenses supportées par le propriétaire pour le compte des locataires (CGI, art. 29).

11. Lorsqu'un propriétaire donne en location nue des locaux dont les loyers sont soumis à la TVA, de plein droit ou sur option, les recettes brutes ainsi que les dépenses sont retenues pour leur montant hors taxes.

B. QUOTE PART REVENANT A L'ASSOCIE

12. La limite de 15 000 euros est appréciée en tenant compte du montant du revenu brut annuel de la société défini aux articles 29 et 30 du CGI à proportion des droits de l'associé dans les bénéfices comptables de la société.

¹ Les contribuables qui ne disposent pas de revenu foncier autre que celui des parts de sociétés peuvent porter directement sur leur déclaration d'ensemble n° 2042 la part leur revenant dans les résultats sociaux (DB 5 D 321 n° 30).

² Dès lors que la contribution sur les revenus locatifs constitue une charge incombant au propriétaire, elle est couverte par l'abattement de 40 % représentatif des charges. Elle n'a donc pas à être prise en compte pour l'appréciation de la limite de 15 000 euros.

³ L'article 15-II du CGI exonère les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance. Cette exonération s'applique également aux locaux compris dans des exploitations agricoles et affectés à l'habitation des propriétaires exploitants. Les revenus sont notamment imposés lorsqu'ils sont afférents à des terrains, des lacs, des étangs que le propriétaire se réserve pour la chasse ou pour la pêche.

13. La clé de répartition du bénéfice comptable à retenir est celle qui figure dans le pacte social à la clôture de l'exercice clos au cours de l'année d'imposition, à défaut d'acte ou de convention modifiant la répartition antérieure passée entre les associés avant la date de clôture de ces exercices. Pour être opposables à l'administration, de tels actes ou conventions doivent être régulièrement conclus et enregistrés avant la clôture de l'exercice.

Section 3 : Revenu brut à déclarer

14. Le revenu brut à déclarer est déterminé de la même manière que pour l'appréciation de la limite de 15 000 euros. Il tient compte non seulement des revenus bruts des immeubles que le contribuable donne en location directement mais également de la quote-part de revenu brut de la société dont il est associé à proportion de ses droits dans les bénéfices comptables.

Le revenu doit être déclaré brut et non net de manière à ce que les charges ne soient pas doublement déduites, dans un premier temps au niveau de la société, dans un second temps au niveau de l'associé lors de l'application de l'abattement de 40%.

Section 4 : Entrée en vigueur

15. L'extension du régime micro-foncier aux détenteurs de parts de sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés s'applique à compter de l'imposition des revenus fonciers de l'année 2003.

Annoter : BOI 5 D-4-03.

La Directrice de la Législation fiscale

Marie-christine LEPETIT



Annexe 1

Champ d'application du régime micro-foncier et du régime réel

REVENU BRUT FONCIER INFÉRIEUR A 15 000 EUROS ⁽¹⁾		REVENU BRUT FONCIER SUPÉRIEUR A 15 000 EUROS	
NATURE DES BIENS DETENUS PAR LE FOYER FISCAL	Contribuables détenant un ou plusieurs immeubles pour lesquels un avantage fiscal s'applique (Perissol, Malraux, Besson, Robien...)	Contribuables détenant des parts de sociétés pour lesquelles le contribuable bénéficie d'un avantage fiscal ⁽²⁾	Contribuables détenant des immeubles ordinaires donnés en location nue
	Régime réel	Régime réel	Régime réel
REGIME D'IMPOSITION APPLICABLE	Régime réel	Régime micro-foncier	Régime micro-foncier
	Régime réel	Régime micro-foncier	Régime réel

(1) Possibilité d'option pour le régime réel

(2) Société détenant un immeuble faisant l'objet d'un avantage fiscal ou parts de sociétés pour lesquelles l'avantage fiscal s'applique.