



Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

5 L-5-01

N° 113 du 25 JUIN 2001

5 FP / 47 - L9

INSTRUCTION DU 18 JUIN 2001

CONTRIBUTION SUR LES REVENUS LOCATIFS (ARTICLE 12 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2000 N° 99-1172 DU 30 DECEMBRE 1999)

(CGI, 234 nonies, 234 undecies et 234 quindecies)

NOR : ECO F 0120067 J

[Bureau C2]

ECONOMIE GENERALE DE LA MESURE

La loi de finances rectificative pour 1998 a substitué au droit de bail et à la taxe additionnelle au droit de bail une contribution annuelle représentative du droit de bail et une contribution additionnelle à cette contribution. Les nouvelles contributions ont été acquittées pour la première fois en 1999 à raison des loyers perçus à compter du 1er janvier 1998, sous réserve de certaines corrections.

La loi de finances pour 2000 a supprimé la contribution annuelle représentative du droit de bail à compter de l'imposition des revenus de 2001. La contribution additionnelle est maintenue, mais elle devient, à compter du 1er janvier 2001, une contribution autonome sur les revenus des immeubles achevés depuis quinze ans au moins, dénommée contribution sur les revenus locatifs.

Son dispositif est commenté par la présente instruction.



263

- 29 -

25 juin 2001

1 507113 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12

Directeur de publication : François VILLEROY de GALHAU

Responsable de rédaction : Michel BERNE

Impression : Maulde et Renou

Abonnement : 890 FFTC

Prix au N° : 20,00 FFTC

146, rue de la Liberté - 59601 Maubeuge

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
CHAPITRE PREMIER : CHAMP D'APPLICATION, ASSIETTE, TERRITORIALITE ET TAUX DE LA CONTRIBUTION	4
SECTION 1 : Champ d'application	4
SOUS-SECTION 1 : Personnes imposables	4
SOUS-SECTION 2 : Locations imposables	5
SOUS-SECTION 3 : Locaux imposables	9
SECTION 2 : Exonérations et régimes spéciaux	12
SOUS-SECTION 1 : Exonérations résultant du III de l'article 234 nonies du CGI	13
SOUS-SECTION 2 : Autres exonérations	26
SOUS-SECTION 3 : Régimes spéciaux	30
SECTION 3 : Assiette de la contribution	32
SOUS-SECTION 1 : Revenus pris en compte dans l'assiette de la contribution	34
SOUS-SECTION 2 : Dépenses déductibles de l'assiette de la contribution	45
SOUS-SECTION 3 : Sommes exclues de l'assiette de la contribution	47
SECTION 4 : Territorialité de la contribution	50
SECTION 5 : Taux de la contribution	51
CHAPITRE DEUXIEME : DISPOSITIONS APPLICABLES AUX PERSONNES PHYSIQUES	52
SECTION 1 : Personnes imposables	52
SECTION 2 : Période d'imposition	56
SECTION 3 : Obligations déclaratives	59
SECTION 4 : Règles de contrôle et de contentieux	60
SECTION 5 : Recouvrement de la contribution	62
CHAPITRE TROISIEME : CONSEQUENCES SUR LES RAPPORTS LOCATIFS	65
CHAPITRE QUATRIEME : ENTREE EN VIGUEUR	67

1. L'article 12 de la loi de finances rectificative pour 1998 a substitué au droit de bail et à la taxe additionnelle au droit de bail une contribution annuelle représentative du droit de bail et une contribution additionnelle à cette dernière, assises sur les loyers encaissés à compter du 1er janvier 1998.

Le champ d'application et les taux de ces contributions sont identiques à ceux des anciens droit de bail et taxe additionnelle au droit de bail. Les contributions ont été intégrées dans le système déclaratif et contributif de l'impôt sur le revenu pour les personnes physiques et dans celui de l'impôt sur les sociétés pour les personnes morales (voir BOI 5 L-5-99).

2. L'article 12 de la loi de finances pour 2000 a supprimé la contribution annuelle représentative du droit de bail pour tous les revenus de location et sous-location perçus à compter du 1er janvier 2001 et a prévu une exonération de la contribution pour les revenus perçus au cours de l'année 2000 à raison des biens dont les revenus perçus en 1999 n'ont pas excédé 36 000 F (voir BOI 5 L-5-00).

3. Pour les revenus perçus à compter du 1er janvier 2001, compte tenu de la suppression de la contribution annuelle représentative du droit de bail, la contribution additionnelle devient une contribution autonome sur les revenus des immeubles achevés depuis quinze ans au moins, dénommée contribution sur les revenus locatifs.

La présente instruction commente le champ d'application de la contribution sur les revenus locatifs et les dispositions applicables aux personnes physiques. Les dispositions applicables aux personnes morales feront l'objet d'une instruction particulière qui sera publiée ultérieurement.

CHAPITRE PREMIER : CHAMP D'APPLICATION, ASSIETTE, TERRITORIALITE ET TAUX DE LA CONTRIBUTION

SECTION 1 : Champ d'application

SOUS-SECTION 1 : Personnes imposables

4. La contribution sur les revenus locatifs est due par les bailleurs, qu'il s'agisse de personnes physiques ou de personnes morales (CGI, article 234 nonies-I - voir n° 65. pour les conséquences sur les rapports locatifs).

SOUS-SECTION 2 : Locations imposables

5. La contribution sur les revenus locatifs s'applique aux revenus de locations de locaux dont la durée est limitée (I et III-5 de l'article 234 nonies du CGI - pour la définition du bail ou louage de choses et du bail à durée limitée, voir BOI 5 L-5-99, n°s 8, 9 et 11).

6. Les locations d'immeubles à durée limitée sont susceptibles d'entrer dans le champ d'application de la contribution, même si elles résultent d'un contrat n'ayant pas le caractère juridique d'un bail. Il en est ainsi :

- des locations de locaux nus et des locations de locaux meublés ou équipés (voir toutefois n° 8.) ;
- des baux proprement dits et des locations verbales ;
- des prorogations légales ou conventionnelles de baux écrits ou de locations verbales dont la durée est expirée ;
- des locations renouvelées par tacite reconduction ;
- des réquisitions ;
- des baux emphytéotiques (pour leur définition voir DB 7 E 411).

7. **Sous-locations** - Seules les locations consenties par le propriétaire des locaux, l'usufruitier ou le titulaire d'un droit réel d'habitation (emphytéose, par exemple) sont soumises à la contribution sur les revenus locatifs. La contribution n'est pas applicable aux revenus retirés de la sous-location consentie par le locataire principal.

8. **Prestations de nature hôtelière** - Les revenus retirés de prestations de nature hôtelière n'entrent pas dans le champ d'application de la contribution sur les revenus locatifs, dès lors que les services fournis ou proposés dépassent la simple jouissance du bien.

Sont notamment concernés les établissements effectuant des prestations hôtelières ou parahôtelières définies au b) du 4° de l'article 261 D du CGI. L'exploitant, immatriculé au registre du commerce et des sociétés offre, en plus de l'hébergement, les services habituellement proposés par les établissements hôteliers, à savoir le nettoyage quotidien des locaux, le linge de maison, le petit déjeuner (qu'il soit pris ou non par le client) et la réception de la clientèle.

Cela étant, les revenus des conventions au titre desquelles la fourniture de services de nature hôtelière présente un caractère accessoire par rapport à la location du bien restent soumis à la contribution dans les conditions de droit commun. Il en est ainsi, notamment, des résidences pour étudiants ou jeunes travailleurs, des chambres d'hôtes et gîtes ruraux et des maisons de retraite.

SOUS-SECTION 3 : Locaux imposables

A. LOCAUX SITUES DANS DES IMMEUBLES ACHEVES DEPUIS QUINZE ANS AU MOINS

9. Le I de l'article 234 nonies du CGI prévoit que la contribution sur les revenus locatifs est applicable aux revenus retirés de la location de locaux situés dans des immeubles bâtis achevés depuis quinze ans au moins au 1er janvier de l'année d'imposition. Sont donc exclues les locations de terrains nus.

La contribution est applicable indépendamment de l'affectation des locaux loués. Toutefois, les bâtiments ruraux sont exclus du champ d'application de la contribution (voir n° 22.).

10. Le seul critère de l'assujettissement à la contribution est la date d'achèvement de l'immeuble appréciée au 1er janvier de l'année d'imposition (sur la notion d'achèvement, voir BOI 5 L-5-99, n°s 58 et 59).

La contribution n'est donc pas due en cas de location débutant en cours d'année d'imposition si l'immeuble dans lequel se trouvent les locaux loués est achevé depuis plus de quinze ans au moment de la location, mais ne l'était pas au 1er janvier de l'année d'imposition.

B. LOCAUX AYANT FAIT L'OBJET DE TRAVAUX FINANCES AVEC LE CONCOURS DE L'AGENCE NATIONALE POUR L'AMELIORATION DE L'HABITAT

11. Le II de l'article 234 nonies du CGI prévoit que la contribution sur les revenus locatifs est également applicable aux revenus retirés de la location de locaux qui, situés dans des immeubles achevés depuis quinze ans au moins, ont fait l'objet de travaux d'agrandissement, de construction ou de reconstruction, exclus des charges déductibles pour la détermination des revenus fonciers et financés avec le concours de l'ANAH (voir BOI 5 L-5-99, n°s 61 à 67).

SECTION 2 : Exonérations et régimes spéciaux

12. Les exonérations qui étaient prévues pour la contribution annuelle représentative du droit de bail et la contribution additionnelle sont reprises dans le cadre de la contribution sur les revenus locatifs.

SOUS-SECTION 1 : Exonérations résultant du III de l'article 234 nonies du CGI

13. 1°) Revenus des locations dont le montant annuel n'excède pas 12 000 F.

La limite d'exonération de 12 000 F s'apprécie par local. Est pris en compte l'ensemble des sommes encaissées pour un même local :

- au cours de l'année civile pour les contribuables dont la période d'imposition à la contribution est constituée par l'année civile (voir n° 57.) ;

- au cours de l'exercice ou de la période d'imposition définie au 2ème alinéa de l'article 37 du CGI pour les contribuables dont la période d'imposition à la contribution est constituée par l'exercice ou la période définie précédemment (voir n° 58.).

Ce principe a une portée générale et s'applique même si les sommes en cause se rapportent à une autre période d'imposition.

Lorsqu'un immeuble comporte plusieurs locaux, l'exonération s'applique, pour chacune des locations dont le revenu encaissé au cours de la période d'imposition n'excède pas la limite de 12 000 F, local par local.

La partie du loyer afférente aux locaux accessoires (caves, garages, ...) est couverte par la même limite d'exonération et fait normalement l'objet d'une même convention conclue entre le propriétaire et le preneur. 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 bailleur et le même preneur, dès lors que la location d'un local annexe est étroitement liée à celle du logement principal, et ce quelle que soit la durée des locations en cause.

14. Lorsque l'immeuble loué est la propriété d'une indivision, la limite de 12 000 F s'apprécie non pas en fonction de la part de revenu de chaque indivisaire en proportion de ses droits dans l'indivision, mais du revenu produit par la location de chaque local ou appartement.

15. Lorsque la période d'imposition à la contribution est constituée par l'exercice ou la période définie au 2ème alinéa de l'article 37 du CGI, la limite de 12 000 F doit être ajustée en fonction de la durée de cette période d'imposition.

Exemples : Pour une entreprise dont la durée de l'exercice est de 10 mois, la limite de 12 000 F est ajustée à : $12\ 000\ \text{F} \times 10/12 = 10\ 000\ \text{F}$

Pour une entreprise dont la période d'imposition définie au 2ème alinéa de l'article 37 du CGI est de 14 mois, la limite de 12 000 F est ajustée à : $12\ 000\ \text{F} \times 14/12 = 14\ 000\ \text{F}$

16. Il n'y a pas lieu de procéder à un ajustement « prorata temporis » de la limite de 12 000 F pour les locations d'une durée inférieure à la période d'imposition.

17. 2° Locations donnant lieu au paiement de la taxe sur la valeur ajoutée (voir BOI 5 L-5-99, n°s 25 à 31).

18. 3° Locations consenties à l'État ou aux établissements publics nationaux scientifiques, d'enseignement, d'assistance ou de bienfaisance (voir BOI 5 L-5-99, n°s 39 et 40).

19. 4° Locations consenties en vertu des titres III et IV du code de la famille et de l'aide sociale et exclusivement relatives au service de l'aide sociale.

Sont ainsi exonérés de contribution les revenus des locations d'immeubles conclues avec des organismes gestionnaires de foyers de personnes âgées agréées eu égard aux dispositions de l'article 164 du code de la famille et de l'aide sociale et les revenus des locations consenties à des organismes gestionnaires de centres d'hébergement et de réadaptation sociale agréés eu égard aux dispositions de l'article 185 du code précité.

20. 5° Locations à vie ou à durée illimitée (voir BOI 5 L-5-99, n°s 32 à 34).

21. 6° Immeubles appartenant à l'État, aux collectivités territoriales (régions, départements et communes), aux établissements publics qui en dépendent et aux organismes d'habitations à loyer modéré (voir BOI 5 L-5-99, n° 70).

22. 7° Locaux d'habitation qui font partie d'une exploitation agricole ou sont annexés à celle-ci (voir BOI 5 L-5-99, n° 71).

23. 8° Locaux dont les propriétaires ont procédé au rachat du prélèvement sur les loyers, prévu par l'article 11 de la loi de finances rectificative pour 1964 (voir BOI 5 L-5-99, n° 72).

24. 9° Immeubles faisant partie de villages de vacances ou de maisons familiales de vacances agréés (voir BOI 5 L-5-00, n°s 37 à 39).

25. 10° Immeubles appartenant aux sociétés d'économie mixte de construction ou ayant pour objet la rénovation urbaine ou la restauration immobilière dans le cadre d'opérations confiées par les collectivités publiques, immeubles appartenant aux filiales immobilières de la Caisse des dépôts et consignations en leur qualité de bailleurs institutionnels, immeubles appartenant aux houillères de bassin (voir BOI 5 L-5-99, n° 73).

SOUS-SECTION 2 :
Autres exonérations

A. IMMEUBLES CONSIDERES COMME DES CONSTRUCTIONS NOUVELLES

26. Lorsque les conditions posées par le II de l'article 234 nonies du CGI ne sont pas remplies, notamment parce que les travaux n'ont pas bénéficié du concours financier de l'ANAH, la contribution sur les revenus locatifs cesse d'être exigible sur les locations d'immeubles bâtis qui ont subi des transformations susceptibles de les faire considérer comme des constructions nouvelles (voir BOI 5 L-5-99, n°s 74 à 78).

B. EXONERATIONS DIVERSES

27. Sont exonérés de contribution sur les revenus locatifs les revenus provenant :

- des locations de locaux abritant les ambassades et consulats généraux étrangers en France. L'exonération est toutefois limitée aux seuls locaux affectés à l'usage exclusif des services diplomatiques et consulaires et à la résidence officielle du chef de la mission ou du chef du poste consulaire de carrière ;

- des locations de locaux par les Etats étrangers qui ont conclu avec la France des accords particuliers permettant une exonération en la matière. Pour connaître la nature et le contenu de ces accords, il convient de se rapprocher du Bureau E 2 de la Direction générale des impôts (téléphone : 01. 53. 18. 92. 18., télécopie : 01. 53. 18. 96. 90.) ;

- des locations conclues par des associations participant à l'exécution du service de l'aide sociale à l'enfance prévu aux articles 40 à 87 du code de la famille et de l'aide sociale ;

- des occupations temporaires du domaine public.

28. Par ailleurs, sont applicables à la contribution sur les revenus locatifs les exonérations de contribution additionnelle à la contribution annuelle représentative du droit de bail qui sont prévues aux n°s 79 à 81 du bulletin officiel des impôts 5 L-5-99, auquel il convient de se reporter.

29. Exemple récapitulatif

Une personne physique est propriétaire de trois immeubles :

- un immeuble A achevé le 20 août 1935 entièrement loué et comportant à la fois des logements et des locaux à usage commercial ;

- un immeuble B achevé le 10 mai 1979, dont certains locaux sont loués à usage commercial et donnent lieu, sur option du bailleur, au paiement de la TVA ;

- un immeuble C, achevé le 10 novembre 1993, loué à usage d'habitation.

La contribution sur les revenus locatifs au taux de 2,5 % est exigible au titre de la période d'imposition du 1er janvier au 31 décembre 2001 pour les revenus des locaux loués situés :

- dans l'immeuble A ;

- dans l'immeuble B, mais seulement pour les logements. La contribution n'est pas exigible pour les revenus des locaux loués qui sont assujettis à la TVA.

La contribution n'est pas due sur les revenus de l'immeuble C dès lors que cet immeuble n'était pas achevé depuis quinze ans au moins au 1er janvier de l'année d'imposition, c'est-à-dire au 1er janvier 2001.

SOUS-SECTION 3 :
Régimes spéciaux

A. PRESTATIONS DE LOGEMENT ACCESSOIRES A UN CONTRAT DE TRAVAIL

30. Des conventions accessoires à des contrats de travail peuvent prévoir qu'un employeur consent à des salariés de son entreprise la prestation de logement.

La contribution sur les revenus locatifs est en principe due par le bailleur du logement à raison des loyers perçus ou, si l'employeur est propriétaire du logement, de l'avantage en nature consenti au salarié.

Cela étant, il est admis que la contribution n'est pas due au titre de ces conventions, quelle qu'en soit la forme, lorsqu'en raison de la nature du service requis, l'exécution du contrat de travail implique nécessairement, en droit et en fait, l'occupation du logement mis à la disposition du salarié.

Cette règle est notamment applicable aux concessions de logements consenties aux fonctionnaires par nécessité de service. En revanche, sont susceptibles d'être soumises à la contribution les locations faites par utilité de service.

B. LOCATIONS DE LOGEMENTS CONSENTIES A DES GENDARMES

31. Les personnels de la Gendarmerie nationale bénéficient, conformément à leur statut, d'une concession de logement par nécessité absolue de service. Certains logements ne pouvant faire l'objet d'une telle concession, une convention passée avec l'organisme propriétaire prévoit que le gendarme est titulaire, à titre personnel, de l'engagement de location, mais que le loyer et les charges locatives sont acquittés par l'État.

Les locations consenties à l'État sont exonérées de contribution sur les revenus locatifs (voir n° 18.).

Au cas particulier, bien que le bail ne soit pas conclu entre le propriétaire des logements et l'État, ce dernier est partie aux contrats et acquitte les loyers et les charges locatives. Dans ces conditions, il est admis que ces locations soient exonérés de contribution sur les revenus locatifs.

SECTION 3 :

Assiette de la contribution

32. La contribution sur les revenus locatifs est assise sur le montant des recettes nettes perçues au cours de l'année civile, ou de l'exercice ou de la période d'imposition définie au deuxième alinéa de l'article 37 du CGI.

33. Les recettes nettes s'entendent des revenus des locations augmentés du montant des dépenses incombant normalement au bailleur et mises par convention à la charge du preneur et diminués du montant des dépenses supportées par le bailleur pour le compte du preneur (I de l'article 234 undecies du CGI).

SOUS-SECTION 1 :

Revenus pris en compte dans l'assiette de la contribution

A. REVENUS DES LOCATIONS

34. Les revenus des locations comprennent :

- les sommes encaissées par le bailleur à quelque titre que ce soit : loyer en principal, appels provisionnels de charges et remboursement de prestations (voir toutefois n° 37.), d'impôts, de taxes locatives ou de fournitures individuelles, et les recettes exceptionnelles et indemnités de résiliation versées par le locataire ;
- la valeur des avantages en nature stipulés au bail ;
- le montant des revenus accessoires.

I. Loyers en principal et appels provisionnels de charges

35. Les loyers en principal perçus au cours de la période d'imposition sont pris en compte, quelle que soit la période de location au titre de laquelle ils sont dus (pour plus de précisions, voir BOI 5 L-5-99, n°s 87 à 91).

36. En sus du loyer, les propriétaires peuvent demander à leurs locataires le versement d'appels provisionnels de charges et le remboursement de certaines prestations, taxes locatives et fournitures individuelles dont ils ont fait l'avance, mais que la loi met à la charge des locataires (voir BOI 5 L-5-99, n°92).

Les sommes correspondantes doivent normalement être comprises dans l'assiette de la contribution sur les revenus locatifs correspondant à la période au cours de laquelle elles sont versées.

37. Cela étant, il est admis, comme en matière de revenus fonciers, que les contribuables puissent faire purement et simplement abstraction des appels provisionnels de charges et remboursements de charges perçus des locataires pour l'assiette de la contribution. Lorsque cette faculté est exercée, le paiement des charges par le propriétaire ne peut ultérieurement ouvrir droit à déduction pour l'assiette de la contribution (voir toutefois n° 46.).

II. Indemnités diverses

38. Certains organismes proposent aux propriétaires dans le cadre d'un contrat dit de « garantie de loyers » de leur verser un revenu de substitution à la perte de loyers qu'ils peuvent subir du fait de la vacance du logement ou du non-paiement des loyers par le locataire. Ces loyers de substitution sont assujettis à la contribution sur les revenus locatifs due au titre de la période au cours de laquelle il ont été perçus.

39. Lorsque le contrat de bail prévoit en sus du loyer proprement dit le versement par le locataire ou le bailleur d'un droit d'entrée ou « pas de porte », celui-ci est pris en compte dans l'assiette de la contribution. Il est fait exception à ce principe d'une part lorsque la location est soumise à la TVA et, d'autre part, lorsque le droit de mutation prévu à l'article 725 du CGI est exigible (voir DB 7 D 410 à 43).

40. Le changement d'activité du locataire d'un local commercial peut motiver, à la charge du locataire, le paiement d'une indemnité de déspecialisation et une majoration de loyer (voir BOI 5 L-5-99, n°s 97 à 100).

Le supplément de loyer doit être pris en compte pour l'assiette de la contribution. Il en est de même pour l'indemnité de déspecialisation lorsqu'elle est destinée à compenser une perte de recettes ou un accroissement des charges du propriétaire.

De même, et quelle que soit la nature du préjudice couvert, si le montant de l'indemnité excède celui du préjudice, l'excédent doit être considéré comme un supplément de loyer imposable à la contribution.

Dans les autres cas, sous réserve de l'examen des circonstances particulières, le versement de l'indemnité n'est pas susceptible d'être pris en compte dans l'assiette de la contribution.

III. Valeur des avantages en nature stipulés dans le bail

41. Les recettes nettes soumises à la contribution sur les revenus locatifs comprennent les sommes encaissées par le bailleur et, le cas échéant, les avantages en nature stipulés dans le bail.

IV. Cas particulier des baux comportant des prix atténués

42. Les solutions retenues en matière de contribution annuelle représentative du droit de bail sont applicables à la contribution sur les revenus locatifs (voir BOI 5 L-5-99, n°s 106 à 108).

B. MONTANT DES DEPENSES INCOMBANT NORMALEMENT AU BAILLEUR ET MISES PAR CONVENTION A LA CHARGE DU PRENEUR

43. Le montant des recettes soumises à la contribution est augmenté du montant des dépenses incombant normalement au bailleur et mises par convention à la charge du preneur (voir BOI 5 L-5-99, n°s 109 à 112).

44. Ces dépenses peuvent être remboursées au bailleur ou avoir été payées directement à des tiers par les locataires en l'acquit du bailleur. Elles sont ajoutées aux recettes de la période d'imposition au cours de laquelle elles ont été payées directement par le locataire, ou remboursées au bailleur par ce dernier.

SOUS-SECTION 2 :

Dépenses déductibles de l'assiette de la contribution

45. Les dépenses supportées par le bailleur pour le compte du preneur sont déductibles de l'assiette de la contribution (sur la nature des dépenses déductibles, voir BOI 5 L-5-99, n°s 114 à 117). Elles viennent en déduction, pour leur montant réel et justifié, du montant des recettes de la période au cours de laquelle elles ont été payées.

46. Cela dit, compte tenu de la règle prévue au n° 37., les dépenses supportées par le bailleur pour le compte du preneur ne sont déductibles de l'assiette de la contribution que dans la mesure où elles n'ont pas été remboursées par le locataire et restent définitivement à la charge du bailleur. Cette déduction s'effectue sur les revenus qui servent d'assiette à la contribution due au titre de l'année du paiement de la dépense. Elle peut, le cas échéant, être accordée sur réclamation du contribuable présentée dans les conditions de droit commun.

SOUS-SECTION 3 :
Sommes exclues de l'assiette de la contribution

47. Certains versements sont exclus de l'assiette de la contribution sur les revenus locatifs dès lors qu'ils ne constituent pas véritablement le prix de la location. Sont exclues à ce titre les subventions, primes et indemnités d'assurance destinées à financer des charges déductibles pour l'imposition des revenus ou bénéfiques, telles que les subventions versées par l'ANAH.

48. Par ailleurs, n'ont pas à être pris en compte au titre des recettes soumises à la contribution les indemnités destinées à dédommager le bailleur d'une dépréciation de son capital.

49. Enfin, les revenus accessoires, tels que les revenus de la location du droit d'affichage, ne sont pas compris dans l'assiette de la contribution (voir BOI 5 L-5-99, n° 104).

SECTION 4 :
Territorialité de la contribution

50. Sous réserve de l'application des conventions fiscales internationales destinées à éviter les doubles impositions, la contribution sur les revenus locatifs est due par les bailleurs personnes physiques ou morales, qu'ils soient ou non domiciliés en France, à raison des recettes nettes perçues provenant des immeubles et biens situés en France.

SECTION 5 :
Taux de la contribution

51. Le taux de la contribution sur les revenus locatifs est fixé à 2,50 % (CGI, article 234 quindecies).

CHAPITRE DEUXIEME :
DISPOSITIONS APPLICABLES AUX PERSONNES PHYSIQUES

SECTION 1 :
Personnes imposables

52. La contribution dont sont redevables les bailleurs personnes physiques est déclarée, contrôlée et recouvrée selon les mêmes règles et sous les mêmes garanties et sanctions qu'en matière d'impôt sur le revenu (CGI, art. 234 undecies-III).

53. Lorsque les biens loués sont détenus par les membres d'une indivision, chaque co-indivisaire est personnellement imposable à la contribution pour la part des revenus correspondant à ses droits dans l'indivision (pour l'appréciation de la limite de 12 000 F, voir n° 14.).

54. Dans le cas où les mêmes biens sont détenus par une société mentionnée à l'article 8 du CGI, la contribution est due, non pas par les associés, mais par la société elle-même (CGI, art. 234 terdecies).

55. Les associés de sociétés immobilières de copropriété visées à l'article 1655 ter du CGI sont considérés comme propriétaires privatifs des logements auxquels les parts de la société leur donnent droit. Les intéressés sont personnellement redevables de la contribution pour les revenus des logements correspondant à leurs parts.

SECTION 2 :
Période d'imposition

56. La période d'imposition à la contribution sur les revenus locatifs due par les bailleurs personnes physiques correspond, quelle que soit la nature des baux et locations, à l'année civile ou à l'exercice ou à la période d'imposition définie au deuxième alinéa de l'article 37 du CGI (CGI, article 234 undecies).

57. La période d'imposition à la contribution est constituée par l'année civile lorsque les revenus locatifs sont soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie :

- des revenus fonciers ;
- des bénéfices industriels et commerciaux imposés selon le régime prévu à l'article 50-0 du CGI (régime des micro-entreprises) ;
- des bénéfices non commerciaux, quel que soit le régime d'imposition.

58. La période d'imposition à la contribution est constituée par l'exercice social ou par la période d'imposition définie au deuxième alinéa de l'article 37 du CGI lorsque les revenus locatifs sont soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices agricoles, déterminés selon un régime réel d'imposition.

Les contributions sont dues pour chaque exercice clos, quelle que soit la durée de cet exercice. Lorsque plusieurs exercices sont arrêtés au cours d'une même année, les recettes nettes perçues au cours de chaque exercice sont totalisées pour déterminer l'assiette de la contribution due au titre de ladite année.

Si aucun exercice n'a été clos au cours d'une année, la contribution est due au titre de la période écoulée depuis la clôture de l'exercice précédent jusqu'au 31 décembre de l'année considérée (2ème alinéa de l'article 37 du CGI). La contribution ainsi déterminée vient ultérieurement en déduction de la contribution définitivement liquidée pour l'exercice qui englobe cette période.

SECTION 3 : Obligations déclaratives

59. La contribution sur les revenus locatifs est déclarée selon les mêmes règles qu'en matière d'impôt sur le revenu. Les principes retenus en matière de contribution annuelle représentative du droit de bail sont applicables (voir BOI 5 L-5-99, n°s 152 à 159).

SECTION 4 : Règles de contrôle et de contentieux

60. La contribution sur les revenus locatifs est contrôlée dans les mêmes conditions que l'impôt sur le revenu. Le délai de reprise de l'administration est celui prévu à l'article L 169 du livre des procédures fiscales qui, sauf exceptions, expire à la fin de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due.

Les compléments de contribution peuvent être assortis des intérêts de retard et majorations prévus aux articles 1727, 1728 et 1729 du CGI.

61. Par ailleurs, les règles de contentieux de l'impôt sur le revenu s'appliquent au contentieux relatif à la contribution sur les revenus locatifs. En particulier, les règles de compensation prévues à l'article L 80 du livre des procédures fiscales sont applicables.

SECTION 5 : Recouvrement de la contribution

62. La contribution sur les revenus locatifs due par les personnes physiques est recouvrée comme en matière d'impôt sur le revenu. Elle est mentionnée sur le même rôle que l'impôt sur le revenu, et acquittée dans les mêmes conditions que cet impôt. Elle donne lieu à paiement de tiers provisionnels (CGI, article 1664).

Pour les contribuables qui ont opté pour la mensualisation du paiement de l'impôt sur le revenu, la contribution est incluse dans le calcul des prélèvements (CGI, article 1681 F du CGI).

63. La partie des avoirs fiscaux, des crédits d'impôt et des prélèvements non libératoires non imputée sur le montant de l'impôt sur le revenu est imputable sur le montant de la contribution sur les revenus locatifs pour l'excédent éventuel (CGI, article 234 undecies-III).

64. Le seuil de recouvrement de l'impôt sur le revenu (400 F) est commun à l'impôt sur le revenu et à la contribution sur les revenus locatifs (CGI, article 1657- 1 bis). La dispense de recouvrement n'intervient que lorsque le montant cumulé de l'impôt sur le revenu et de la contribution est - avant imputation de l'avoir fiscal et des crédits d'impôt - inférieur au seuil de recouvrement.

Si le montant cumulé de l'impôt sur le revenu et de la contribution sur les revenus locatifs est supérieur ou égal au seuil de recouvrement, avant imputation de l'avoir fiscal et des crédits d'impôt, mais devient inférieur à ce seuil après cette imputation, ce montant est mis en recouvrement sous réserve qu'il excède 80 F.

CHAPITRE TROISIEME :
CONSEQUENCES SUR LES RAPPORTS LOCATIFS

65. La contribution sur les revenus locatifs est à la charge du bailleur. Toutefois, lorsqu'elle est due au titre de locaux loués à usage commercial situés dans des immeubles comportant, à concurrence de la moitié au moins de leur superficie totale, des locaux loués affectés à usage d'habitation ou à l'exercice d'une profession, elle est, sauf convention contraire, supportée à concurrence de la moitié par le locataire (I du P de l'article 12 de la loi de finances pour 2000).

66. Pour éviter aux parties d'avoir à modifier la rédaction des baux en cours, le II du P de l'article 12 de la loi de finances pour 2000 prévoit expressément que les stipulations relatives à la contribution additionnelle à la contribution annuelle représentative du droit de bail s'appliquent dans les mêmes conditions à la contribution sur les revenus locatifs, quelle que soit la nature des contrats en cause.

CHAPITRE QUATRIEME :
ENTREE EN VIGUEUR

67. Conformément au Q de l'article 12 de la loi de finances pour 2000, les dispositions relatives à la contribution sur les revenus locatifs sont applicables aux revenus perçus à compter du 1er janvier 2001.

Annoter : BOI 5 L-5-99 et 5 L-5-00.

Le Directeur de la Législation fiscale
Hervé LE FLOC'H-LOUBOUTIN