



TRAVAUX COMMISSIONS OUVERTES

DROIT **IMMOBILIER**

RESPONSABLE : JEAN-FRANÇOIS PÉRICAUD

SOUS-COMMISSION BAUX COMMERCIAUX

RESPONSABLE : JEHAN-DENIS BARBIER

LA FISCALITÉ DES LOYERS COMMERCIAUX

par Jean-Marie Moyse, avocat à la Cour

11 mars 2008

LA FISCALITE DES LOYERS COMMERCIAUX

Tant du point de vue du bailleur que du preneur, la fiscalité applicable aux loyers revêt une grande importance.

La taxation du loyer en régime de T.V.A. permettra au bailleur et au preneur d'envisager une récupération de la taxe acquittée.

En ce qui concerne la fiscalité des revenus locatifs, le traitement des déficits et des recettes dans le patrimoine du bailleur dépendra directement de la fiscalité applicable en raison de l'activité commerciale ou civile qu'il exerce.

Selon les cas, les indemnités versées par le bailleur au preneur seront ou non déductibles de ses comptes de résultat.

Suivant leur nature, les indemnités reçues par le preneur s'ajouteront à ses comptes de résultat ou seront taxables au titre des plus-values suivant le régime fiscal qui lui est applicable.

Les taux d'imposition des recettes dans le patrimoine du bailleur varieront presque du simple au double, suivant la catégorie d'imposition dont il dépend, allant de l'impôt sur les sociétés au taux de 33,33 %, jusqu'à l'impôt sur le revenu, lequel représente environ 51 % (soit 40 % plus 2 % de prélèvement social, plus 7,5 % de C.S.G., plus 0,5 % de R.D.S. dont le montant sera ou non totalement déductible de l'assiette de l'impôt sur le revenu ...).

Pour comprendre ces mécanismes, il convient d'examiner les aspects fiscaux de la location, au niveau du patrimoine du bailleur et du preneur, de la conclusion du contrat de bail jusqu'à sa résiliation.

A défaut d'une stratégie globale, des grandes lignes d'action pourront être dégagées, afin de faire coïncider autant que possible les intérêts du bailleur et du preneur au regard de la fiscalité applicable à leurs relations.

En ce qui concerne la fiscalité de l'acquisition, il convient de noter que désormais les droits d'enregistrement exigibles lors de la mutation d'un immeuble ont été réduits d'une manière importante, afin de permettre une harmonisation avec les taux applicables dans les autres pays de la Communauté Européenne.

Ainsi, le taux applicable à la mutation d'immeubles quelque soit l'usage est passé à moins de 5,09 % avec la loi de finance pour l'année 2006, ce taux étant désormais uniforme pour toute vente portant sur un droit immobilier.

1° LES IMPOSITIONS APPLICABLES AU NIVEAU DES REVENUS LOCATIFS

A - LA FISCALITE DE LA DETENTION

1) Le régime des revenus fonciers

Ce régime s'applique de plein droit à toutes les locations nues consenties en matière civile, c'est-à-dire pour des locations n'ayant pas un caractère commercial.

La fiscalité applicable à la location s'apprécie par rapport à l'activité commerciale ou civile du bailleur à l'occasion de la location.

Une location nue, quelle que soit la structure juridique adoptée par le bailleur, à l'exception des Sociétés de capitaux soumises à l'impôt sur les sociétés, aura toujours une nature civile, et les recettes seront imposables en régime de revenus fonciers.

Ainsi, la location consentie par une Société en Nom Collectif (S.N.C.) commerciale par nature, portant sur des locaux nus, aura néanmoins une nature civile et sera donc imposable sous le régime des revenus fonciers entre les mains de ses associés.

Inversement, si le bailleur loue des locaux équipés, la location sera toujours considérée comme commerciale, quelle que soit la structure juridique qu'il adopte, la location professionnelle équipée étant réputée commerciale au regard du droit fiscal.

Ainsi, le fait pour une Société Civile (S.C.I.) de louer des locaux équipés entraînera automatiquement sa soumission à l'I.S.

Sauf pour les sociétés soumises à l'I.S., la règle peut donc se formuler ainsi : la nature civile ou commerciale de l'activité de location exercée par le bailleur commande le régime fiscal applicable à ses revenus locatifs, quelque soit son statut juridique.

Nous retiendrons donc, sous la même réserve liée aux sociétés soumises à l'I.S., que toute location nue est soumise de plein droit au régime des revenus fonciers.

Inversement, toute location équipée ou de nature commerciale pour le bailleur est soumise de plein droit au régime des bénéfices industriels et commerciaux (B.I.C.).

Les résultats seront retenus dans l'assiette de l'I.R.P.P. du bailleur et les éventuels déficits pourront être déduits pour leur totalité sur d'autres revenus fonciers de l'année et à défaut dans la limite légale de 10.700 €

2) Les bénéfices non commerciaux (B.N.C.) non professionnels

Cette catégorie de revenus est constituée par tous les revenus du bailleur provenant d'une sous-location.

Le bailleur n'est donc pas propriétaire du bien donné en location.

Il peut être le locataire de ce bien, dans le cadre d'un bail classique ou d'un crédit-bail.

Les déficits ne sont pas reportables dans d'autres catégories de revenus.

Ils ne sont reportables, comme pour les revenus fonciers, que dans la même catégorie et sur une durée limitée à 5 ans.

Les résultats enregistrés dans cette catégorie de revenus s'ajouteront au revenu général du contribuable pour le calcul de l'assiette de l'I.R.P.P.

3) Les bénéfices industriels et commerciaux (B.I.C.)

Régime de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (I.R.P.P.)

Les bénéfices industriels et commerciaux (B.I.C.) réalisés par des commerçants personnes physiques ou par des Sociétés commerciales transparentes (E.U.R.L., S.N.C., S.A.R.L. de famille), sont taxables à l'I.R.P.P. lorsque les activités exercées par le bailleur ont une nature commerciale au sens fiscal.

Cette hypothèse vise essentiellement la catégorie des locaux équipés (location dans laquelle est fournie au locataire la totalité du mobilier et des équipements nécessaires à l'exercice de son activité) ou des locations avec services (par exemple, hôtellerie d'entreprise avec prestations plus ou moins étendues).

L'intérêt de ce régime réside dans la possibilité pour les associés ou l'exploitant exerçant une activité professionnelle au sein de la structure, de déduire les déficits de l'assiette générale de leurs revenus.

Il permet également d'amortir l'immeuble sur une durée moyenne de 15 à 30 ans.

Ce régime présente cependant l'inconvénient de soumettre souvent les associés à des prélèvements sociaux de plus en plus importants (allocations familiales dé plafonnées, assurance maladie TNS, caisse de retraite, C.S.G., etc...), puisqu'ils peuvent atteindre en phase bénéficiaire près de 30 % des bénéfices.

Régime de l'I.S.

Ce régime est commandé par la structure propriétaire de l'immeuble loué, et non par l'activité qu'elle exerce.

Une S.A.R.L. ou une S.A. sont soumises de plein droit à l'I.S.

Il s'agit d'un statut stable qui ne peut être remis en question par l'administration, quelque soit la nature de l'activité exercée.

L'intérêt de ce régime réside dans la faible imposition des bénéfices, au taux de 33,33 %, qu'il y ait ou non distribution au profit des associés, ainsi que des prélèvements sociaux (la C.S.G. et la R.D.S. notamment ne sont pas applicables) limités.

La différence d'imposition entre l'IRPP et l'IS représente $33,33 - 51 = 17,67$ %.

Les structures d'accueil de l'investissement soumises à l'I.S. connaissent aujourd'hui une nouvelle jeunesse depuis la baisse du taux de l'I.S. qui permet d'ajouter un avantage supplémentaire à la possibilité d'amortir l'immeuble dans les résultats.

Les dividendes distribués aux associés bénéficient par ailleurs d'un abattement évitant une surimposition des associés en régime d'I.R.P.P.

C'est au regard de ces différents régimes fiscaux qu'il convient d'apprécier les impositions grevant les flux financiers de la location dans le patrimoine du bailleur et celui du preneur.

Doit-on soumettre la location au régime du droit de bail ou à celui de la T.V.A. ?

Comment seront traités les flux financiers dans le patrimoine du bailleur et du locataire ?

Quand seront-ils déductibles au titre des charges ? Constitueront-ils des recettes ou le produit de la cession d'une immobilisation imposable au titre des plus-values ?

Peuvent-ils dans certains cas ne pas être imposables ?

B - CONTRIBUTION SUR LE REVENU LOCATIF OU T.V.A.

1) Domaine d'application de la CRL

L'article 261-D du Code Général des Impôts (C.G.I.) exonère de la T.V.A. les locations ou sous-locations d'immeubles nus et de terrains non aménagés.

Si l'on se place du point de vue de la fiscalité directe, les locations concernées par la C.R.L. sont celles relevant des revenus fonciers, ou les sous-locations soumises aux B.N.C. non professionnels.

Les locations nues à usage d'habitation consenties par des personnes morales soumises à l'IS sont redevables de la CRL sauf option pour la TVA pour des immeubles construits depuis plus de 15 ans.

Les personnes physiques et les personnes morales non soumises à l'IS, dont l'un des associés ne voit pas imposer ses revenus locatifs à l'IS, sont exonérées de la C.R.L.

La contribution annuelle sur les revenus locatifs remplaçant le droit de bail, aujourd'hui supprimé, représente 2,50 % du loyer hors taxes, payable par le bailleur et récupérable sur le locataire, applicable dès que les loyers dépassent annuellement 1.830 €

Il peut varier en fonction de la date de construction de l'immeuble, de la durée des baux, et des conditions de rénovation ou de construction de l'immeuble.

L'inconvénient de cette taxe réside dans l'impossibilité de la récupérer, tant pour le bailleur que pour le preneur.

Elle interdira à l'investisseur ayant loué son immeuble de récupérer la T.V.A. qu'il a pu acquitter sur le prix d'acquisition ou de construction de l'immeuble ou les travaux importants qu'il a pu réaliser.

Afin de tempérer cette rigueur, l'article 260-2 du C.G.I. permet au bailleur d'opter pour l'assujettissement volontaire à la T.V.A., sous certaines conditions.

En présence d'un locataire exerçant une activité soumise à la T.V.A., l'option du bailleur pour la T.V.A. ne peut présenter que des avantages puisqu'elle lui permettra de récupérer toutes les sommes versées au titre de la T.V.A. du fait de la location (notamment la T.V.A. sur travaux ou la T.V.A. résiduelle pour les immeubles livrés depuis moins de 20 ans).

Le preneur de son côté pourra déduire de son compte de T.V.A. celle qui lui aura été facturée au titre des loyers.

L'impôt pourra donc être récupéré, ce qui est impossible pour la C.R.L.

2) Domaine d'application de la T.V.A.

Application automatique ou option

La T.V.A. est automatiquement applicable aux cas suivants :

- 1° Locations d'immeubles équipés : il s'agit des immeubles pour lesquels la location porte non seulement sur les locaux mais également sur tout le matériel et les équipements nécessaires à l'exploitation du preneur.
- 2° Locations avec services : il s'agit des locations de bureaux non seulement équipées mais avec mise à disposition de personnels.
- 3° Locations d'immeubles nus : la T.V.A. s'applique lorsque ces locations présentent un intérêt direct pour l'activité commerciale du bailleur, ou lorsqu'il participe aux résultats de l'entreprise locataire.

Il convient d'être vigilant concernant les locations consenties moyennant un loyer indexé sur le chiffre d'affaires du locataire.

Ce type de location est considéré comme une activité commerciale par l'administration fiscale, et donc soumis de plein droit à la T.V.A.

La personne morale pratiquant ce type de location risque d'être soumise de plein droit au régime de l'impôt sur les sociétés, quelle que soit sa forme juridique.

- 4° Locations d'emplacements de stationnement de véhicules : la T.V.A. s'applique dès que ces locations sont indépendantes d'une location de locaux nus exonérés de T.V.A.

Les autres locations peuvent être assujetties à la T.V.A. sur option volontaire du bailleur dans certaines conditions.

En effet, les avantages du régime sont les suivants :

- Le bailleur pourra alors récupérer la T.V.A. ayant éventuellement grevé le prix d'acquisition ou de construction de son immeuble, ou sur des travaux importants qu'il envisagerait,
- Le locataire pourra récupérer la T.V.A. sur les loyers.

Modalités d'exercice de l'option

Aux termes de l'article 260-2 du C.G.I., cette option pour le régime de la T.V.A. ne sera possible que :

- Pour les locations de locaux nus,
- Si le locataire est lui-même assujetti à la T.V.A. pour l'activité exercée dans les lieux loués, en raison du caractère industriel, commercial, professionnel, artisanal ou agricole de cette activité.

Si le locataire n'est pas assujetti à la T.V.A., l'option ne pourra pas lui être imposée en cours de bail.

Il sera nécessaire lors de la conclusion du bail ou de son renouvellement de faire accepter au preneur la soumission du loyer au régime de la T.V.A.

L'option doit être notifiée à l'administration fiscale par lettre recommandée avec accusé de réception, et prend effet au premier jour du mois au cours duquel elle est exercée.

Elle est valable pour une durée de 10 ans, reconduite automatiquement par périodes égales.

Lorsque le bailleur est propriétaire de plusieurs immeubles, il peut exercer l'option par immeuble ou par groupe d'immeubles.

Immeubles mixtes

Lorsque l'immeuble est loué à usage mixte d'habitation et professionnel, l'option ne peut porter que sur la fraction des loyers affectés à l'usage professionnel.

L'activité professionnelle du locataire, bien que libérale, peut également se trouver assujettie à la T.V.A.

La fraction correspondant aux loyers de l'habitation sera obligatoirement exonérée et restera soumise au droit de bail.

Il conviendra d'opérer une distinction au prorata des mètres carrés respectivement affectés à chacun des usages, et de répercuter ce prorata sur le montant des loyers.

Cette option peut présenter un intérêt pour le bailleur, en lui permettant de récupérer partiellement la T.V.A. éventuellement acquittée sur le prix d'acquisition ou de construction de l'immeuble, suivant le même prorata.

Le locataire dont l'activité, même libérale, peut être assujettie à la T.V.A. y trouvera également intérêt dans les possibilités de récupération dont il bénéficiera.

Assiette, exigibilité et récupération de la T.V.A.

La T.V.A. au taux de 19,60 % est due sur le montant total des loyers encaissés.

Elle n'est pas due sur le montant des charges encaissées par le bailleur, de même que la T.V.A. pouvant grever ces charges n'ouvre aucun droit à récupération pour le bailleur.

Le bailleur transmettra directement son droit à récupération ou déduction au locataire, à condition de ventiler la T.V.A. sur charges sur les relevés qui lui sont adressés.

Elle sera payable sur encaissement, sauf pour le bailleur à opter pour un paiement à la date de la facturation, en mentionnant cette option sur la facture.

Cas particuliers du dépôt de garantie

Après une période d'hésitation, plusieurs arrêts du Conseil d'Etat rendus en 1969 ont disposé que le dépôt de garantie n'était pas une recette, et comme tel n'était pas immédiatement imposable au moment de son encaissement par le propriétaire.

De ce fait, la T.V.A. n'est pas due sur le dépôt de garantie lors de son encaissement.

Le dépôt de garantie ne sera imposable et taxable que dans la mesure où, n'étant pas restitué au locataire à l'expiration du bail, il sera utilisé par le bailleur pour se couvrir de loyers impayés ou de frais de remise en état de l'immeuble.

Cependant, l'acquisition du dépôt de garantie au profit du bailleur lors de l'expiration du bail entraînera l'exigibilité de la T.V.A.

Dans cette mesure, il paraît prudent que le bailleur encaisse un dépôt de garantie T.T.C., quitte à le facturer au locataire.

Il n'existera ainsi aucun problème dans l'éventualité où le dépôt de garantie lui serait acquis au terme du bail.

A défaut, le bailleur restituera le dépôt de garantie avec la T.V.A. en sus au preneur, lequel la réintègrera dans ses comptes.

Cas particulier des charges incombant au bailleur remboursées par le preneur

De nombreux baux prévoient que le preneur devra acquitter ou rembourser au bailleur certaines charges ou impositions dont il est normalement redevable, soit en vertu de la Loi, soit en vertu des usages.

Ces règlements, effectués par le preneur entre les mains du bailleur, doivent-ils être réintégrés dans la base d'imposition pour donner lieu au paiement de la T.V.A au même titre que les loyers ?

Une réponse ministérielle, donnée en matière de crédit-bail, et transposable pour la généralité des locations, répond par l'affirmative (Rép. Falala, Ass. Nat. 22 Février 1993, p. 671, n° 63834).

L'administration considère, d'une manière générale, que pour toutes les locations soumises à la T.V.A., les articles 226-1-a et 267-1 du C.G.I. imposent que soient compris dans la base d'imposition à la taxe, non seulement les loyers perçus mais également **la prise en charge ou le remboursement, par le locataire, de tous les impôts et charges incombant normalement au propriétaire.**

Le problème se pose principalement, à l'occasion du quittancement par le bailleur, du remboursement des charges dont le paiement lui incombe, mais qu'il récupère sur le preneur en raison des obligations prévues par le bail.

Il s'agira, par exemple, du remboursement de l'impôt foncier, de la taxe sur les bureaux, des honoraires de gestion, de la taxe additionnelle sur le droit de bail, ou encore des travaux portant sur le gros oeuvre ou la toiture de l'immeuble.

Ces remboursements devront être inclus dans le quittancement et dans la base d'imposition servant au paiement de la taxe.

Le paiement de la taxe sera neutre puisqu'elle sera récupérée par le preneur.

A défaut, et en cas de départ ou de disparition du preneur, la régularisation lors d'un contrôle de l'administration sera soit difficile ou même impossible.

En fonction de cette réponse, le bailleur a l'obligation d'acquitter la taxe, non seulement sur les sommes remboursées par le preneur, mais encore sur le montant de celles acquittées par lui directement entre les mains de tiers, pour le compte du bailleur.

La généralité des termes utilisés par les articles du C.G.I. visant "**toutes les sommes perçues en contrepartie de la location, et même les impôts et taxes ainsi que les droits et prélèvements de toute nature autres que la T.V.A.**", paraît pouvoir justifier cette interprétation de la doctrine fiscale.

Cette interprétation a pour corollaire l'obligation pour le propriétaire d'ajouter au montant de ses recettes brutes toutes les dépenses lui incombant normalement, dont la charge a été supportée par le locataire.

Ces sommes constituant des charges déductibles au titre des résultats, elles seront ultérieurement déduites de ce même revenu pour la détermination du résultat imposable.

Il convient de noter, sans que ceci change les règles d'imputation de la T.V.A. telles qu'exposées ci-dessus, que l'administration tolère que les résultats ne tiennent pas compte de ce type de charges, tant en recettes qu'en dépenses.

2° INDEMNITES DIVERSES VERSEES A L'OCCASION D'UN BAIL COMMERCIAL

Les règles des articles 145-1 et suivant du code de commerce, portant statut des baux commerciaux permettent la perception et le versement, tant par le bailleur que par le preneur, de différentes sommes d'argent plus ou moins distinctes des loyers.

Ainsi, le locataire peut être amené à verser un droit d'entrée au bailleur lors de la prise en location d'un local libre d'occupation.

Ce droit d'entrée s'ajoutera aux redevances périodiques de loyers.

De même, en fin de bail, le propriétaire désirent reprendre la libre possession des lieux devra dans certains cas verser une indemnité d'éviction au profit du locataire commerçant.

Quel sera le régime fiscal applicable à ces différents versements ?

A - LE TRAITEMENT DES INDEMNITES DANS LE PATRIMOINE DU BAILLEUR

1) Le droit d'entrée

Au sens de la documentation administrative, le droit d'entrée se définit comme une somme perçue par le propriétaire d'un local à usage commercial, industriel ou artisanal, payée par le locataire en plus du montant périodique du loyer.

Le régime fiscal de ce droit d'entrée varie en fonction :

- De la nature de la somme versée,
- Des circonstances de son versement.

La qualification de supplément de loyer

De façon générale, cette somme est la plus souvent considérée comme un supplément de loyer taxable pour le bailleur au régime d'imposition qui lui est applicable.

Ce principe général n'est pas écarté dans l'éventualité où le locataire effectuerait des travaux aux lieux et place du propriétaire, ce qui risque d'entraîner la taxation du coût de ces travaux dans les revenus du bailleur au titre des loyers perçus.

Ces sommes sont normalement imposables en totalité dans les résultats de l'exercice au cours duquel elles sont réputées acquises en vertu des stipulations du contrat.

La qualification indemnitaire

La jurisprudence du Conseil d'Etat, après une période d'évolution, tient désormais compte de la dépréciation de la valeur de l'immeuble résultant de la conclusion d'un bail soumis au statut des baux commerciaux.

En effet, en période économique normale, le loyer d'une location commerciale diminue dans le temps par rapport à la valeur locative réelle de l'immeuble, en raison des règles du plafonnement du loyer et du jeu de l'indice du coût de la construction.

La reprise de l'immeuble n'est possible que moyennant le versement d'une indemnité d'éviction.

Ce statut protecteur du locataire entraîne une dépréciation de l'immeuble dans le patrimoine du bailleur.

De ce fait, le Conseil d'Etat a admis, dans des arrêts du 24 Février 1978 (n° 97347) et 29 Septembre 1989 (n° 68212), que les clauses d'un bail, de même que sa durée, peuvent entraîner une dépréciation de l'immeuble.

En conséquence, les sommes perçues par le propriétaire à ce titre ne sont pas imposables en raison de leur caractère indemnitaire.

Il ne s'agit donc pas d'un revenu du propriétaire, mais d'une indemnité compensant une perte de valeur en capital de l'immeuble.

Bien que rendu à l'occasion d'un bail civil, cet arrêt peut être transposé dans le cadre des baux commerciaux.

2) L'indemnité d'éviction

Le problème posé par l'indemnité d'éviction est un problème inverse.

Il ne s'agit pas d'une somme reçue mais d'une somme versée par le bailleur pour récupérer la libre disposition de son immeuble.

Suivant le but poursuivi, l'indemnité d'éviction sera ou non déductible pour le bailleur au titre de ses résultats.

Dans un premier temps, le Conseil d'Etat (Ass. Plén. 20 Octobre 1978 n° 7157) a considéré que l'indemnité versée correspondait à un accroissement de la valeur de l'immeuble, ce qui excluait la prise en compte d'un déficit.

Par la suite, le Conseil d'Etat a distingué suivant les circonstances :

Augmentation de la valeur de l'immeuble

Lorsque l'indemnité versée a pour seul objectif la reprise du local pour un usage personnel, une revente, une démolition ou reconstruction, il s'agit de valoriser le patrimoine du propriétaire.

De ce fait, l'indemnité versée n'est pas déductible des résultats.

Il convient de souligner que le versement d'une indemnité d'éviction contemporaine de l'acquisition de l'immeuble par le propriétaire doit être rattaché à l'opération d'achat et non à l'exploitation de l'immeuble (CE 4 Novembre 1983 n° 33903).

En conséquence, cette indemnité d'éviction ne peut être déduite des résultats de l'exercice au cours duquel elle a été versée.

Amélioration du revenu locatif

Lorsque, par le jeu du plafonnement, le loyer devient considérablement inférieur à la valeur locative, le fait pour le propriétaire de refuser le renouvellement du bail en versant au locataire une indemnité d'éviction permet de déduire cette indemnité de son revenu.

Le Conseil d'Etat considère en effet que cette indemnité a été versée en vue d'améliorer ou conserver le revenu de l'immeuble.

Il en serait de même, et l'indemnité d'éviction serait déductible, si le propriétaire devait réaliser dans l'immeuble des travaux de réparation indispensables nécessitant le départ des occupants.

Cette indemnité est donc liée à la gestion de l'immeuble.

Il faut bien évidemment que l'immeuble soit reloué dans des conditions plus intéressantes après l'éviction du précédent locataire (CE 10 Juin 1989 n° 41069) ou l'exécution des travaux.

B - LE TRAITEMENT DES INDEMNITES DANS LE PATRIMOINE DU LOCATAIRE

1) Le droit d'entrée

La distinction opérée par la Cour de Cassation, le Conseil d'Etat et la doctrine administrative, entre la qualification de supplément de loyers et celle d'indemnité pour le bailleur, n'est pas claire.

Il s'agit d'une question de fait résolue cas par cas, en tenant compte :

- Du montant des sommes versées,
- Des obligations résultant du bail,

- Du niveau des loyers par rapport à la valeur locative,
- Des avantages offerts par le propriétaire en plus de la jouissance résultant normalement du contrat de bail.

A partir de ces éléments, la jurisprudence recherche quelle était la véritable intention des parties pour qualifier la nature exacte du droit d'entrée versé par le locataire.

Qualification de supplément de loyers

Constitue un supplément de loyers la somme versée par le locataire lorsque la valeur locative des locaux n'est pas inférieure au montant du loyer majoré de 1/9ème de l'indemnité (CE 25 Juillet 1980 n° 18189).

De façon générale, dès lors que la somme des loyers additionnée à la somme versée ne dépasse pas la valeur locative ramenée sur 9 années, la qualification de supplément de loyers sera retenue.

L'intérêt pour le locataire réside dans la possibilité de déduire le montant du droit d'entrée sur toute la durée de son bail.

Ainsi, pour un bail de 9 années, l'indemnité sera déductible à concurrence de 1/9ème chaque année.

Qualification d'élément incorporel du fonds de commerce

Lorsque le droit d'entrée ne correspond pas au critère ci-dessus exposé, et généralement lorsqu'il est manifestement supérieur à la valeur locative, le Conseil d'Etat considère qu'il ne s'agit pas d'un supplément de loyer mais de l'acquisition par le locataire d'un élément incorporel de son fonds de commerce.

De ce fait, les sommes versées ne seront ni déductibles, ni amortissables.

L'indemnité sera considérée comme une immobilisation et permettra simplement de minorer les plus-values qui pourraient être dégagées au cas où le droit au bail ou le fonds de commerce viendraient à être cédés (CE 20 Avril 1988).

2) L'indemnité d'éviction

Il s'agit pour le locataire de traiter fiscalement l'indemnité qu'il a reçue du propriétaire au titre du non renouvellement de son bail.

L'indemnité versée répare le préjudice subi par le locataire du fait du non renouvellement de son bail, ce préjudice pouvant représenter la valeur de son fonds de commerce en cas de perte de celui-ci.

Ventilation de l'indemnité

Il convient de distinguer les sommes reçues au titre des frais normaux de déménagement et les sommes versées au titre de la perte d'un élément d'actif.

S'agissant des frais liés au déménagement, à la réinstallation, au réemploi, aux droits de mutation et commissions diverses, ils seront imposables au taux normal.

Ces frais sont en effet naturellement déductibles des résultats de l'entreprise.

D'un côté, l'indemnité sera perçue comme un résultat d'exploitation, et de l'autre, les frais divers seront passés en charges déductibles.

En revanche, la partie de l'indemnité correspondant à la perte d'un élément d'actif immobilisé au bilan, (exemple : droit de bail ou fonds de commerce), sera traitée comme un prix de cession.

Le régime applicable sera celui des plus ou moins values réalisées sur la cession d'éléments d'actifs immobilisés.

Le traitement sera opéré au niveau de la fiscalité applicable à la plus-value réalisée par le locataire (I.R.P.P. ou I.S.) suivant l'article 39 duodecième du C.G.I.

Lorsque la ventilation entre les différents postes de l'indemnité n'a pas été opérée et que l'indemnité a été fixée de façon globale, amiablement ou judiciairement, une difficulté peut se présenter.

Quelle part de cette indemnité correspondra à la perte d'un élément d'actif immobilisé ?

Le Conseil d'Etat considère qu'il n'est pas lié par l'accord des parties et peut au vu du dossier déterminer quelle part de l'indemnité constitue une charge déductible et quelle autre part constitue la perte d'un élément d'actif.

Dans une décision du 13 Mai 1988 (n° 56468), le Conseil d'Etat a opéré une ventilation à partir de la valeur du droit au bail qu'il a lui-même fixée, qu'il a ensuite soustrait au montant total de l'indemnité pour déterminer la partie taxable au titre des plus-values de celle taxable au titre du résultat courant.

Il est donc important qu'un jugement, un rapport d'expertise ou la convention des parties précise la nature des différentes indemnités versées en séparant celles qui concernent la valeur du fonds de commerce ou du droit au bail de celles qui portent sur les dépenses courantes liées à l'éviction, telles que le trouble commercial, les frais de déménagement, les frais de réemploi, etc...

Exercice de rattachement de l'imposition

L'indemnité est imposable pour le locataire, conformément aux règles des B.I.C., dans le cadre de l'exercice au cours duquel elle a été acquise.

Il s'agit de l'exercice au cours duquel elle est devenue certaine, liquide et exigible.

Les frais liés à l'éviction peuvent être provisionnés.

Il convient de souligner que ces règles ne sont applicables qu'en matière de B.I.C., alors que le critère de la caisse est la règle en matière de revenus fonciers.

3° FISCALITE DES AMENAGEMENTS REALISES PAR LE LOCATAIRE DANS LES LIEUX LOUES

En vertu de la règle d'accession figurant dans le Code Civil, les aménagements et constructions qui ont pu être réalisés par le locataire au cours du bail ont vocation à devenir la propriété du bailleur lorsque le bail est parvenu à son terme.

De ce fait, les immobilisations ne figureront plus à l'actif du locataire.

Comment sera traité fiscalement le sort de ces aménagements ?

Le traitement est différent suivant que le transfert de patrimoine donne lieu ou non à indemnité.

A - LE TRANSFERT DANS LE PATRIMOINE DU BAILLEUR SANS INDEMNITE

Le principe affirmé par le Conseil d'Etat depuis de nombreuses années (CE 16 Novembre 1981 n° 16111) est que tout accroissement de la valeur de l'immeuble du fait de l'accession génère dans le patrimoine du propriétaire un profit imposable.

Ce profit est imposé au titre de l'exercice au cours duquel s'opère l'accession.

L'accroissement de la valeur de l'immeuble résultera de la plus-value qui lui a été apportée du fait des améliorations du locataire.

Le profit imposable est égal à la valeur vénale des immobilisations revenant au bailleur appréciée à la date non de la réalisation des travaux mais à la date du transfert.

Le profit correspondant sera taxable au titre des revenus du bailleur dans l'année au cours de laquelle est intervenue l'accession suite à l'expiration du bail.

Du côté du locataire, la valeur des installations transmises sera déductible de ses produits d'exploitation.

B - LE TRANSFERT DANS LE PATRIMOINE DU BAILLEUR AVEC INDEMNITE

Lorsque les travaux ou améliorations réalisés par le locataire donnent lieu au versement d'une indemnité par le propriétaire en fin de bail, on se trouve en présence de la cession d'un élément d'actif immobilisé.

Cette cession sera taxable dans les conditions de droit commun des plus ou moins values pour le locataire, avec un droit de contrôle de l'administration sur les valeurs déclarées.

4° INDEMNITES DE CHANGEMENT OU EXTENSION DE COMMERCE

Les dispositions du Décret du 30 Septembre 1953 permettent au locataire d'obtenir l'autorisation du bailleur d'exercer dans les lieux loués des activités différentes de celles prévues dans le bail d'origine.

A cette occasion, le bailleur peut être amené à percevoir une indemnité dite de "déspécialisation".

Cette indemnité a pour but de réparer le préjudice que pourrait subir le bailleur du fait du changement du commerce ou de son extension.

En conséquence, le locataire pourra déduire cette indemnité de son résultat d'exploitation, alors que pour le bailleur cette indemnité, destinée à compenser une perte de recette ou un accroissement de ses charges (donc un préjudice), ne constituera pas un revenu imposable.

Il n'en irait autrement que pour la partie de l'indemnité qui excèderait le montant du préjudice subi.

5° LES ACTES ANORMAUX DE GESTION

L'administration se réserve le droit de vérifier que les relations entre bailleurs et locataires ne révèlent pas des actes anormaux de gestion.

Lorsque de tels actes sont relevés, l'administration est en droit de procéder à un redressement en requalifiant juridiquement et fiscalement les opérations litigieuses.

A - BAIL GRATUIT

Le fait par une Société de mettre un local gratuitement à la disposition d'une autre entreprise qui lui est étrangère, et sans contrepartie, constitue une libéralité (CE 28 Octobre 1985 n° 39065).

De ce fait, l'entreprise bénéficiaire devra rapporter cette libéralité à l'assiette de ses résultats imposables.

B - LOYERS MINORES

Lorsque le loyer est notablement inférieur à la valeur locative des lieux loués, l'administration peut réintégrer aux résultats de l'entreprise locataire la différence entre le loyer acquitté et la valeur locative (CE 17 Mai 1985 n° 33860).

La valeur locative sera fixée par comparaison avec d'autres locaux similaires.

Le bailleur devra démontrer que la minoration du loyer résulte de circonstances particulières.

A défaut d'une telle preuve, l'administration pourra également réintégrer dans l'assiette d'imposition du bailleur la différence entre les loyers perçus et la valeur locative.

C - LOYERS NON RECLAMES

L'abandon volontaire par le bailleur de loyers qui lui sont dus est un acte de gestion anormal.

De ce fait, l'administration peut réintégrer dans les résultats imposables chez le bailleur les intérêts échus sur les loyers non réclamés, voire même le montant intégral des loyers.

En effet, les loyers échus portent intérêt à compter du commandement de payer qui a pu être délivré au locataire.

CONCLUSION GENERALE

La fiscalité des rapports locatifs souffre d'un manque de cohésion.

Sa complexité et sa lourdeur constituent des obstacles majeurs à l'investissement.

La difficulté de traitement des déficits liés à l'investissement, la complexité de la qualification fiscale des sommes versées entre bailleurs et locataires, la taxation des plus-values souvent théorique, découragent les investisseurs.

Une règle du jeu simple et claire et un traitement des déficits au niveau des revenus généraux des investisseurs personnes physiques constitueraient certainement une amélioration.

Il suffirait de presque rien : de la remise en chantier pour l'allègement et la simplification de la fiscalité, promise depuis longtemps mais jamais réalisée, ainsi que d'une stabilité fiscale qui ne soit pas remise en cause pour des raisons démagogiques lors de chaque échéance électorale.