



Revenus fonciers ? Locataire effectuant des travaux pour le propriétaire.

Fiche pratique publié le 05/05/2025, vu 181 fois, Auteur : [contrôle fiscal et impôts locaux](#)

Des travaux réalisés par le locataire en contrepartie de l'absence de loyer. Propriétaire, vous déclarez ces travaux dans les revenus fonciers, qu'à l'échéance du bail du locataire.

Vous avez loué un bien immobilier et le bail prévoit que le locataire s'engage à effectuer des travaux qui consisteront en des aménagements ou des constructions.

Ces travaux, qui n'ont pas la nature de simples travaux d'entretien, permettront à votre bien de disposer de nouveaux équipements, par exemple une cuisine aménagée qui remplacera une vieille cuisine, ou une salle d'eau moderne qui remplacera une vieille douche.

Plus généralement, ces travaux transformeront votre bien, en le modernisant, ou en le mettant aux normes actuelles, ou encore en le faisant bénéficier de constructions nouvelles, tel qu'un garage, un atelier ..etc

Ces travaux réalisés par votre locataire ont une valeur financière qu'il assumera seul en contrepartie de l'absence de loyer.

En ce qui vous concerne, en tant que propriétaire, vous ne devrez déclarer ces travaux, en tant que revenus fonciers, qu'à l'échéance du bail de votre locataire.

Ces conclusions sont issues de la jurisprudence, qui est ancienne et constante, et dont le niveau est intéressant, puisqu'il s'agit du Conseil d'Etat.

La position du Conseil d'Etat est constante,

lorsqu'un contrat de bail prévoit, en faveur du bailleur, la remise gratuite en fin de bail des

aménagements ou constructions réalisés par le preneur, la valeur de cet avantage constitue, pour le bailleur, un complément de loyer ayant le caractère d'un revenu foncier imposable au titre de l'année au cours de laquelle le bail arrive à expiration ou fait l'objet avant l'arrivée du terme d'une résiliation.

En 2021, le Conseil d'Etat a précisé et complété sa jurisprudence en réaffirmant le caractère de supplément de loyer aux travaux réalisés par le locataire et revenant au bailleur sans indemnité.

Dans sa jurisprudence [Conseil d'État, 9ème - 10ème chambres réunies, 19/05/2021, 429332](#), le Conseil d'Etat précise:

En premier lieu, les modalités d'évaluation du complément de loyer en consacrant le critère du surcroît de valeur vénale conféré à l'immeuble par les aménagements et les constructions remises gratuitement au bailleur.

La jurisprudence antérieure avait retenu selon les litiges et l'argumentation soumise au juge une évaluation fondée sur le coût des travaux, **par exemple**, CE 28-7-1993 n° 66743-71278, Dokhan, Il est précisé que la doctrine administrative existe aussi sur ce sujet et qu'elle reprend la valeur réelle des constructions et aménagements transférés au bailleur.

La doctrine est rappelée dans le [BOI-RFPI-BASE-10-30 n° 20, 12-9-2012](#).

C. Constructions et aménagements effectués par le locataire

20

En principe, les constructions et aménagements effectués par le locataire ne doivent revenir au bailleur que contre indemnité ; il n'y a alors pas lieu de tenir compte de cette opération pour la détermination du revenu foncier imposable.

Cela étant, le supplément de loyer que constitue la remise gratuite (c'est-à-dire sans indemnité versée en contrepartie) de constructions édifiées par le locataire est imposable entre les mains du bailleur au titre de l'année d'expiration ou de résiliation du bail

Lorsque le bail ne se déroule pas comme il avait été initialement prévu, la détermination de la date à laquelle les aménagements doivent être regardés comme mis à la disposition du bailleur dépend des circonstances particulières, et notamment des stipulations des contrats et de la commune intention des parties.

Habituellement, les recettes foncières imposables étant des revenus réels, pour déterminer l'année d'imposition des revenus, la jurisprudence s'en tient moins à la date d'échéance du bail qu'à la date réelle de mise à disposition des constructions édifiées.

Ce profit est égal à la valeur réelle, à cette date, des constructions et aménagements transférés au bailleur. L'attribution anticipée au bailleur des constructions édifiées par le locataire constitue un avantage imposable au titre de l'année au cours de laquelle cette opération est réalisée.

Lorsqu'un contrat de bail prévoit, en faveur du bailleur, la remise gratuite en fin de bail des aménagements ou constructions réalisés par le preneur, la valeur de cet avantage constitue, pour le bailleur, un complément de loyer ayant le caractère d'un revenu foncier imposable au titre de l'année au cours de laquelle le bail arrive à expiration ou fait l'objet avant l'arrivée du terme d'une

résiliation. La cession consentie par le bailleur au preneur a, au regard de la loi fiscale, les effets d'une résiliation amiable tacite du bail, entraînant la remise gratuite anticipée des immeubles au bailleur préalablement à la vente..

Ce critère implique de rechercher la différence entre la valeur vénale de l'immeuble avec ces aménagements et celle de cet immeuble en leur absence et cette différence ne se confond pas avec l'évolution dans son ensemble de la valeur du bien.

Lorsque cette différence est positive, elle constitue un complément de loyer imposable.

En second lieu, le Conseil d'Etat précise qu'en cas de démembrement de parts d'une société de personnes détenant un immeuble donné en location, seul l'usufruitier de ces parts est soumis à l'impôt sur le revenu à raison de la quote-part correspondante des revenus fonciers perçus par la société (CE 24-2-2017 n° 395983, Franck).

Le Conseil d'État fait application de cette jurisprudence et confirme la réponse, à une question restée inédite dans sa jurisprudence, donnée par une cour administrative d'appel (CAA Bordeaux 13-5-2004 n° 00-1103, Marboutin).

L'usufruitier est regardé comme ayant également l'usufruit des aménagements remis gratuitement et par suite doit être imposé à raison de ce complément de loyer.

Conseil d'État, 9ème - 10ème chambres réunies, 19/05/2021, 429332

- Mentionné dans les tables du recueil Lebon

Texte intégral

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Vu la procédure suivante :

La société civile immobilière (SCI) Saint Léonard et la société à responsabilité limitée (SARL) Hathor ont demandé au tribunal administratif de Lille de prononcer la décharge de la cotisation supplémentaire d'impôt sur les sociétés à laquelle la société Hathor a été assujettie au titre de l'exercice clos en 2011. Par un jugement n° 1409679 du 10 février 2017, le tribunal administratif de Nantes a rejeté leur demande.

Par un arrêt n° 17NT01078 du 31 janvier 2019, la cour administrative d'appel de Nantes a rejeté l'appel formé par les sociétés Saint Léonard et Hathor contre ce jugement.

Par un pourvoi sommaire et un mémoire complémentaire, enregistrés les 1er avril et 1er juillet 2019 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, les sociétés Saint Léonard et Hathor demandent au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler cet arrêt ;

2°) réglant l'affaire au fond, de faire droit à leur appel ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 6 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative et le décret n° 2020-1406 du 18 novembre 2020 ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de Mme Cécile Viton, maître des requêtes en service extraordinaire,
- les conclusions de Mme Céline Guibé, rapporteure publique ;

La parole ayant été donnée, après les conclusions, à la SCP Le Bret-Desaché, avocat de la société Saint Léonard et de la société Hathor ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société Saint Léonard a acquis, le 25 mai 2009, un immeuble à usage commercial qu'elle a donné, à compter du 1er juin 2009, en location. A l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale a rehaussé le résultat imposable de la société Saint Léonard au titre de l'année 2011, à hauteur du montant des dépenses de travaux d'aménagement réalisés par sa locataire en cours de bail qu'elle a considéré comme un supplément de loyer imposable en fin de bail. La société Hathor, en sa qualité de propriétaire de l'usufruit de 4 399 parts sociales de la SCI Saint Léonard, soit 99,98% du capital social, a été assujettie à des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice clos en 2011 résultant de cette rectification du résultat de la SCI. Les sociétés Saint Léonard et Hathor se pourvoient en cassation contre l'arrêt du 31 janvier 2019 par lequel la cour administrative d'appel de Nantes a rejeté l'appel qu'elles ont formé contre le jugement du 10 février 2017 du tribunal administratif de Nantes rejetant leur demande tendant à la décharge de ce supplément d'impôt.

Sur les conclusions de la SCI Saint Léonard :

2. La société Saint Léonard n'ayant pas présenté de moyen contestant le motif par lequel la cour a jugé ses conclusions d'appel irrecevables, faute de supplément d'impôt mis à sa charge, elle ne présente aucun intérêt à agir dans le cadre de la présente instance. Par suite, les conclusions qu'elle présente sont irrecevables.

Sur les conclusions de la société Hathor :

3. Aux termes du premier alinéa de l'article 29 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à l'année d'imposition en litige : " Sous réserve des dispositions des articles 33 ter et 33 quater, le revenu brut des immeubles ou parties d'immeubles donnés en location, est constitué par le montant des recettes brutes perçues par le propriétaire, augmenté du montant des dépenses incombant normalement à ce dernier et mises par les conventions à la charge des locataires et diminué du montant des dépenses supportées par le propriétaire pour le compte des locataires (...) ". **Lorsqu'un contrat de bail prévoit la remise gratuite au bailleur, en fin de bail, des aménagements ou constructions réalisés par le preneur, la valeur de cet avantage constitue, pour le bailleur, un complément de loyer imposable au titre de l'année au cours de laquelle le bail arrive à expiration ou fait l'objet, avant l'arrivée du terme, d'une résiliation. Le montant du complément de loyer imposable correspond, sauf disposition législative ou réglementaire contraire, au surcroît de valeur vénale conféré, à la fin du bail, à l'immeuble donné en location, du fait des aménagements ou constructions réalisés par le preneur.**

4. En cas de démembrement de la propriété, l'usufruitier, imposé à raison des loyers procurés par le bien cédé à bail, l'est également sur la valeur des aménagements ou constructions effectués par le preneur dont la remise gratuite constitue pour le bailleur, ainsi qu'il a été dit au point 3 ci-dessus, un complément de loyer imposable au titre de l'année au cours de laquelle il en a eu la disposition.

5. Il résulte de ce qui a été dit aux points 3 et 4 ci-dessus, qu'après avoir relevé, par une appréciation souveraine non arguée de dénaturation, que la société Saint Léonard avait consenti un bail portant sur un ensemble immobilier à usage commercial prévoyant que le bailleur, en fin de bail, conserverait sans indemnité " tous embellissements, améliorations et installations faits par la partie preneuse " et qu'il était constant que le locataire avait fait exécuter sur l'immeuble loué des travaux, la cour a pu, sans commettre d'erreur de droit, juger que la société Hathor, en sa qualité d'usufruitière des parts de la société Saint Léonard, était imposable, au titre du complément de loyer né de la remise gratuite de ces travaux à la résiliation du bail, à proportion de ses droits dans

la société bailleuse.

6. En revanche, il résulte de ce qui a été dit au point 3 ci-dessus, qu'en retenant, pour évaluer le complément de loyer imposable, le coût de réalisation des travaux supporté par le preneur alors qu'il convenait d'apprécier si la réalisation de ces travaux avait conféré au bien un surcroît de valeur vénale à la fin du bail, la cour a commis une erreur de droit.

7. Il résulte de ce qui précède que, sans qu'il soit besoin de se prononcer sur les autres moyens du pourvoi, la société Hathor est fondée à demander l'annulation de l'arrêt qu'elle attaque en tant qu'il a rejeté sa requête.

8. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat la somme de 3 000 euros à verser à la société Hathor au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

D E C I D E :

Article 1er : Les conclusions présentées par la société Saint Léonard sont rejetées.

Article 2 : L'arrêt du 31 janvier 2019 de la cour administrative d'appel de Nantes est annulé en tant qu'il a rejeté la requête de la société Hathor.

Article 3 : L'affaire est renvoyée dans cette mesure à la cour administrative d'appel de Nantes.

Article 4 : L'Etat versera à la société Hathor la somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 5 : La présente décision sera notifiée à la société civile immobilière Saint Léonard, à la société à responsabilité limitée Hathor et au ministre de l'économie, des finances et de la relance.

ECLI:FR:CECHR:2021:429332.20210519

Analyse

-
-
-
-

Résumé

19-04-02-02-01 Lorsqu'un contrat de bail prévoit la remise gratuite au bailleur, en fin de bail, des aménagements ou constructions réalisés par le preneur, la valeur de cet avantage constitue, pour le bailleur, un complément de loyer imposable au titre de l'année au cours de laquelle le bail arrive à expiration ou fait l'objet, avant l'arrivée du terme, d'une résiliation.,.,Le montant du complément de loyer imposable correspond, sauf disposition législative ou réglementaire contraire, au surcroît de valeur vénale conféré, à la fin du bail, à l'immeuble donné en location, du fait des aménagements ou constructions réalisés par le preneur.

-
-
-
-

Renvois jurisprudentiels

[RJ1] Cf., en précisant, CE, Plénière, 6 janvier 1993.,, n°s 69943 69944 69945, p. 3 ; CE, 28 juillet 1993.,, n°s 66743 71278, p. 238.