



## Qualification des revenus et bail à construction



**Pierre FERNOUX**  
Consultant en droit fiscal

Voici une affaire originale jugée par le Tribunal administratif de Marseille le 27 nov. 2025, (n° 2300360). En quoi cette affaire est-elle originale ? Parce qu'elle met en scène une SCI preneuse d'un bail a construction sur un terrain sur lequel est déjà édifié un immeuble, lui-même donné en location. Logiquement, les revenus tirés de la location d'un immeuble nu relèvent évidemment de la catégorie des *revenus fonciers*. Cependant, les associés de la SCI s'étaient écartés de cette analyse. Ils soutenaient en effet que la SCI *n'était pas propriétaire de l'immeuble*, dès lors que, dans un bail à construction, la propriété de l'immeuble revient nécessairement au propriétaire du terrain *au terme du bail*.

Du même coup, sur le fondement de l'article 92 du CGI ils avaient considéré que les revenus relevaient de la catégorie des *bénéfices non commerciaux* pour ne pas relever d'une autre catégorie. D'aucuns pensent en effet que la catégorie des bénéfices non commerciaux ferait au fond fonction de voiture balai permettant d'intégrer toute sorte de revenus lorsque l'on ne sait pas trop comment classer un revenu. C'est une approche simpliste de ces dispositions. En effet, elles permettent simplement de régler le sort fiscal de revenus dont le classement est incertain parce que pouvant relever de deux catégories différentes ou parce que l'on ne sait pas trop comment le qualifier. Ainsi en est-il par exemple, lorsqu'une personne verse régulièrement des subsides à un tiers sans que cela ne soit le résultat d'un lien de subordination ou la rémunération d'une prestation. Les sommes ainsi reçues ne relèvent à l'évidence ni de la catégorie des traitements et salaires, ni d'une catégorie de revenus retraçant l'exercice d'une activité.



Dans ces conditions, le tribunal se reposa sur une analyse juridique des contrats en cause. En effet, le contrat de cession du bail à construction prévoyait qu'il s'accompagnait de la cession de l'immeuble déjà construit. Au terme d'une analyse juridique, il estima être en présence en vérité de deux contrats : l'un portant sur le bail à construction, l'autre sur l'immeuble déjà construit et donné en location. Logiquement, il rejeta l'analyse des associés de la SCI pour considérer que la location de l'immeuble générerait bien des revenus fonciers comme le prétendait l'administration. La SCI devait nécessairement être regardée comme propriétaire de l'immeuble en cause, en application des dispositions de l'article L. 251-2 du Code de la construction et de l'habitation. L'analyse des associés aurait pu se concevoir au sujet d'un immeuble à construire.

En vérité, sauf à connaître des éléments particuliers du dossier, on voit mal l'intérêt de la solution proposée par les associés. En effet la catégorie des revenus fonciers autorise la déduction de nombreuses charges parfaitement identifiées. Mais plusieurs idées peuvent avoir sous tendu le raisonnement des associés. En effet, dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, l'immeuble doit alors figurer dans le registre des immobilisations ce qui autorise la pratique de l'amortissement et la déduction des frais d'acquisition du bien, ce qui n'est pas le cas dans la catégorie des revenus fonciers. Quant aux charges de travaux et les frais financiers, ils sont tout autant déductibles. Et pour faire bonne mesure le déficit éventuellement constaté peut être imputé sur les autres revenus des associés attributaires des résultats dégagés par la SCI qui relève du régime des sociétés de personnes de l'article 8 du CGI. Cette dernière particularité est en vérité très intéressante. Aucune restriction ne frappe a priori le report des déficits dans cette catégorie de revenus.

Attention tout de même à ne pas s'enflammer sur ce dernier point particulièrement tentant. En effet, lorsque les revenus sont le produit *d'occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de revenus*, tout report d'un déficit sur les autres revenus dégagés par le contribuable est définitivement exclu aux termes des dispositions de l'article 156, I-2° du CGI. Celui-ci n'autorise en effet pas l'imputation "*Des déficits provenant d'activités non commerciales au sens de l'article 92, autres que ceux qui proviennent de l'exercice d'une profession libérale ou des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants ; ces déficits peuvent cependant être imputés sur les bénéfices tirés d'activités semblables durant la même année ou les six années suivantes*".