



AGNES FERNAGUT  
AVOCAT  
GOUACHE AVOCATS

AGNES FERNAGUT

## Fiscalité du droit au bail

Le droit au bail payé lors de l'entrée dans les locaux commerciaux est-il un supplément de loyer déductible du résultat fiscal sur la durée du bail ou bien un actif incorporel non amortissable ?

— Lors de son entrée dans des locaux loués, le locataire paye régulièrement un montant fixe au bailleur, dont la qualification contractuelle varie, et dont le niveau dépend de la qualité de l'emplacement. Cette pratique est la conséquence des avantages conférés au locataire de locaux commerciaux par la loi de 1953: le bail dure 9 ans, et le locataire a un droit au renouvellement de ce bail au terme de ces 9 ans. Le locataire est ainsi assuré d'une certaine pérennité de son emplacement commercial et de la possibilité de développer et fidéliser sa clientèle. A ce titre, le montant payé est la contrepartie de l'acquisition d'un actif incorporel qui n'est pas amortissable. Il vient seulement diminuer l'éventuelle plus-value réalisée par le locataire lorsqu'il revend ce droit au bail.

— Dans certaines situations, néanmoins, les versements au bailleur peuvent être considérés comme un supplément de loyer déductible du résultat fiscal de façon étalée pendant toute la durée du bail.

Pour déterminer si le montant versé au propriétaire est constitutif d'un actif immobilisé ou d'un supplément de loyer, la jurisprudence s'attache aux circonstances de fait, en examinant non seulement les clauses du bail, mais également la qualification réelle des sommes en cause, au-delà de celle qui aurait été donnée par les parties.

— Quelle est la contrepartie de cette somme versée par le locataire? Les juges retiennent essentiellement comme critère d'appréciation le caractère normal ou non du loyer, sans pour autant exclure d'autres éléments d'appréciation tels que le mon-



tant du droit d'entrée, les clauses du bail ou les avantages offerts par le bailleur en sus du droit de jouissance. Si le bail prévoit un niveau de loyer inférieur à la valeur locative normale des locaux, l'indemnité versée à l'entrée par le locataire peut être déduite totalement ou en partie.

Prenons l'exemple d'un droit d'entrée de 900, payé pour un bail commercial d'une durée de 9 ans, et un loyer de 200, alors que la valeur locative normale est de 350: la somme du loyer (200) et de l'indemnité étalée sur la durée du bail ( $900/9 = 100$ ) étant inférieure à la valeur locative ( $300 < 350$ ), l'indemnité est qualifiée de supplément de loyer.

— De la même manière, le Conseil d'Etat qualifie de suppléments de loyer déductibles les sommes stipulées comme correspondant à l'indemnité de "désécialisation" demandée par le bailleur pour changement de l'activité commerciale du preneur, dès lors que leur valeur locative normale est supérieure aux loyers prévus par le bail <sup>(1)</sup>.

— Il résulte en revanche d'une jurisprudence constante que lorsque le loyer est normal, toute somme supplémentaire versée lors de l'entrée dans les lieux par le locataire au propriétaire constitue un élément incorporel du fonds de commerce.

La jurisprudence <sup>(2)</sup> comme la doctrine administrative <sup>(3)</sup> ont reconnu qu'aucune disposition n'interdisait à l'entreprise d'étaler l'indemnité payée sur une durée supérieure à la durée du bail (en l'espèce, 25 ans). Dans notre exemple, si la valeur locative avait été de 250, un complément de loyer pouvait être déduit sur la moitié de l'indemnité étalée sur 9 ans ou sur l'intégralité de l'indemnité étalée sur 18 ans.

En pratique, cette décision de gestion sera prise en fonction de la durée probable d'exploitation au jour du paiement de l'indemnité. ■

(1) CE 10 décembre 1982, n°25362, 7<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s.-s.

(2) CE 5 février 1975 n°93068, 7<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s.-s.

(3) D. adm 4 C-411 n°5, 30 octobre 1997