

**Extrait du  
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**

**DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES**

Identifiant juridique : BOI-IR-LIQ-20-20-10-30-18/06/2015

Date de publication : 18/06/2015

**IR - Liquidation - Corrections affectant le montant de l'impôt brut -  
Plafonnement global de certains avantages fiscaux - Calcul du  
plafonnement**

---

**Positionnement du document dans le plan :**

IR - Impôt sur le revenu

Liquidation

Titre 2 : Calcul de l'impôt

Chapitre 2 : Corrections affectant le montant de l'impôt brut

Section 1 : Plafonnement global de certains avantages fiscaux

Sous-section 3 : Calcul du plafonnement

**Sommaire :**

I. Principe de la double liquidation

A. Liquidation ordinaire de l'impôt

B. Détermination d'une seconde cotisation théorique retraitée des avantages fiscaux

II. Base des avantages fiscaux

A. Principe général

B. Cas particuliers

1. Déductions du revenu foncier au titre de l'amortissement

a. Déductions au titre de l'amortissement

b. Traitement des déductions du revenu foncier au titre de l'amortissement

2. Investissements productifs outre-mer

a. Articulation avec le plafonnement spécifique de la réduction d'impôt au titre des investissements outre-mer

b. Modalités d'application du plafonnement global

III. Calcul du plafonnement et de l'impôt dû

IV. Superposition des plafonnements

**1**

L'application du plafonnement global suppose une double liquidation de l'impôt sur le revenu. Cette double liquidation est réalisée par l'administration fiscale à partir des informations collectées sur la

déclaration de revenus, le contribuable n'étant soumis à aucune autre démarche particulière.

Pour les avantages fiscaux relevant du plafond en vigueur depuis 2013, la différence entre la cotisation d'impôt déterminée dans les conditions habituelles et la cotisation théorique retraitée des avantages fiscaux compris dans le plafonnement ne doit pas être supérieure à 10 000 €, ou s'agissant des réductions d'impôt outre-mer (y compris la réduction d'impôt « Pinel » outre-mer à compter de l'imposition des revenus de 2015) et SOFICA à 18 000 €.

Lorsque cette différence est supérieure à ce plafond, l'excédent, c'est-à-dire le montant résultant du plafonnement, est ajouté à l'imposition du contribuable.

Lorsqu'un contribuable dispose d'avantages fiscaux relevant d'un plafond d'une année antérieure (avantages initiés en 2009, 2010, 2011 ou 2012), les anciens plafonds s'appliquent successivement, du plus récent au plus ancien.

## I. Principe de la double liquidation

### A. Liquidation ordinaire de l'impôt

---

10

En premier lieu, la cotisation d'impôt sur le revenu est déterminée dans les conditions de droit commun.

### B. Détermination d'une seconde cotisation théorique retraitée des avantages fiscaux

---

20

L'administration fiscale procède ensuite à la détermination d'une seconde cotisation théorique pour laquelle seuls les avantages fiscaux non compris dans le champ d'application du plafonnement global sont retenus. Cette exclusion de certains avantages fiscaux mise à part, la cotisation est déterminée dans les conditions de droit commun.

L'avantage global en impôt procuré par l'ensemble des avantages fiscaux dans le champ d'application du plafonnement global est défini comme la différence entre ces deux cotisations.

## II. Base des avantages fiscaux

### A. Principe général

---

30

La base des avantages fiscaux soumis au plafonnement global est constituée par l'avantage en impôt procuré par chaque avantage fiscal considéré, déterminé dans le cadre de la double liquidation de

l'impôt du contribuable.

## B. Cas particuliers

---

### 1. Déductions du revenu foncier au titre de l'amortissement

---

#### a. Déductions au titre de l'amortissement

---

40

La base de l'avantage fiscal est calculée dans les conditions mentionnées au 1 du I de l'[article 197 du code général des impôts \(CGI\)](#) sur la base d'un montant déterminé par différence entre le résultat net foncier déclaré et le résultat net foncier calculé en excluant les déductions mentionnées au [II-A-2 § 50 du BOI-IR-LIQ-20-20-10-10](#).

L'avantage en impôt retenu pour l'application du plafonnement global est égal à la différence entre l'impôt calculé avec le revenu foncier déclaré et celui calculé sans les déductions au titre de l'amortissement.

En cas d'imputation d'un déficit foncier sur le revenu global, l'[article 46-0 B de l'annexe III au CGI](#) prévoit que cet avantage en impôt, retenu pour l'application du plafonnement global, est limité à l'avantage en impôt procuré par le montant du déficit foncier imputable limité à 10 700 €, après déduction en priorité des charges foncières ordinaires, et, le cas échéant, des intérêts d'emprunt, l'excédent étant reportable sur les années suivantes.

Les déficits fonciers reportables sur les bénéficiaires ultérieurs et qui ont pour origine les déductions précitées sont pris en compte pour le calcul de l'avantage en impôt au titre de l'année d'imputation.

**Remarque** : Compte-tenu de la suppression des dispositifs ouvrant droit à un amortissement à compter du 1er janvier 2010, les déductions au titre de l'amortissement sont comparées au plafond 2009 pour le calcul du plafonnement global ([BOI-IR-LIQ-20-20-10-10](#) au [II-A-2 § 50](#) précité), quelle que soit leur année d'imputation.

#### b. Traitement des déductions du revenu foncier au titre de l'amortissement

---

50

Pour la détermination de l'avantage global en impôt, les déductions du revenu foncier au titre de l'amortissement sont prises en compte de la manière suivante. Pour la liquidation dans les conditions habituelles, on retient le revenu net foncier, déduction des charges au titre de l'amortissement comprise. Pour la liquidation théorique, on retient un résultat net foncier théorique, sans déduction au titre de l'amortissement. Dans les deux liquidations, le déficit foncier éventuel est retenu pour sa seule fraction imputable sur le revenu global, la fraction reportée sur les années suivantes n'étant pas prise en compte.

60

**Exemple** : Soit un contribuable qui a opté en 2009 pour la déduction au titre de l'amortissement "Robien recentré" ([CGI, art. 31, I-1°-h](#)) au titre d'un investissement de 300 000 € (la déduction au titre de l'amortissement au titre des quatre premières annuités est fixée à 6 % du prix

d'acquisition, soit : 18 000 € par annuité). Trois hypothèses sont présentées :

Prise en compte de la double liquidation des déductions du revenu foncier au titre de l'amortissement

<b>Exemple 1</b>		
	<b>Liquidation ordinaire</b>	<b>Liquidation théorique</b>
Recettes foncières	15 000 €	15 000 €
Charges foncières ordinaires*	- 6 000 €	- 6 000 €
Déduction au titre de l'amortissement	- 18 000 €	néant
Résultat net foncier	- 9 000 €	+ 9 000 €
Revenu foncier pris en compte dans la liquidation de l'impôt	- 9 000 €	+ 9 000 €
Différence entre la liquidation ordinaire et la liquidation théorique	18 000 €	
Déficit reportable sur les bénéfices fonciers ultérieurs	néant	-
Le déficit foncier est inférieur à 10 700 €. En conséquence, la base de l'avantage fiscal retenue pour le calcul de l'avantage fiscal est égale à la déduction opérée, soit 18 000 €.		
<b>Exemple 2</b>		
	<b>Liquidation ordinaire</b>	<b>Liquidation théorique</b>
Recettes foncières	12 000 €	12 000 €
Charges foncières ordinaires*	- 6 000 €	- 6 000 €
Déduction au titre de l'amortissement	- 18 000 €	néant
Résultat net foncier	- 12 000 €	+ 6 000 €
Revenu foncier pris en compte dans la liquidation de l'impôt	- 10 700 €	+ 6 000 €
Différence entre la liquidation ordinaire et la liquidation théorique	16 700 €	
Déficit reportable sur les bénéfices fonciers ultérieurs	- 1 300 €	-
Le déficit foncier excède 10 700 €. En conséquence, la base de l'avantage fiscal retenue pour le calcul de l'avantage fiscal est limitée à 16 700 €.		
<b>Exemple 3</b>		
	<b>Liquidation ordinaire</b>	<b>Liquidation théorique</b>
Recettes foncières	12 000 €	12 000 €
Charges foncières ordinaires*	- 15 000 €	- 15 000 €

Déduction au titre de l'amortissement	- 18 000 €	néant
Résultat net foncier	- 21 000 €	- 3 000 €
Revenu foncier pris en compte dans la liquidation de l'impôt	- 10 700 €	- 3 000 €
Différence entre la liquidation ordinaire et la liquidation théorique	7 700 €	
Déficit reportable sur les bénéfices fonciers ultérieurs	- 10 300 €	-
Le déficit foncier excède 10 700 €. La base de l'avantage fiscal retenue pour le calcul de l'avantage fiscal est d'abord limitée à 10 700 € puis au montant de la déduction non reportée, soit 7 700 € (10 700 – 3 000).		

\* Autres que les intérêts d'emprunt.

## 2. Investissements productifs outre-mer

### a. Articulation avec le plafonnement spécifique de la réduction d'impôt au titre des investissements outre-mer

#### 70

L'article 199 undecies D du CGI prévoit un mécanisme de plafonnement de l'avantage en impôt dont peut bénéficier un contribuable au titre d'une même année d'imposition lorsqu'il réalise des investissements outre-mer (CGI, art. 199 undecies A, CGI, art. 199 undecies B et CGI, art. 199 undecies C).

Pour plus de précisions se reporter au [BOI-IR-RICI-80-20-20](#).

#### 80

L'application du plafonnement spécifique outre-mer est indépendante de celle du plafonnement global des avantages fiscaux codifié à l'article 200-0 A du CGI.

Il convient par conséquent d'appliquer en premier lieu le plafonnement spécifique afin de déterminer l'avantage en impôt applicable, puis d'appliquer, le cas échéant, le plafonnement global.

### b. Modalités d'application du plafonnement global

#### 90

Le 3 de l'article 200-0 A du CGI prévoit de ne retenir pour le calcul du plafonnement global qu'une fraction de la réduction d'impôt pour les investissements ultramarins en faveur des entreprises ou du logement social en cas de rétrocession d'une partie de l'avantage fiscal à l'exploitant.

La réduction d'impôt acquise au titre des investissements mentionnés à la première phrase des vingt-sixième et vingt-septième alinéas du I de l'article 199 undecies B du CGI, après plafonnement spécifique au titre des investissements outre-mer, est retenue pour l'application du plafonnement

mentionné au 1 de l'article 200-0 A du CGI pour 34 % de son montant.

La réduction d'impôt acquise au titre des investissements mentionnés à la deuxième phrase du vingt-sixième alinéa du I de l'article 199 undecies B du CGI, après plafonnement spécifique au titre des investissements outre-mer, est retenue pour l'application du plafonnement mentionné au 1 de l'article 200-0 A du CGI pour 44 % de son montant.

La réduction d'impôt acquise au titre des investissements mentionnés à l'article 199 undecies C du CGI, après plafonnement spécifique au titre des investissements outre-mer, est retenue pour l'application du plafonnement mentionné au 1 de l'article 200-0 A du CGI pour 30% de son montant.

Toutefois, ces règles spécifiques ne s'appliquent pas lorsque le propriétaire ayant réalisé les investissements productifs outre-mer les exploite, directement et à titre professionnel au sens du 1° bis du I de l'article 156 du CGI au sein de sa propre exploitation. Dans ce cas, le montant total de la réduction d'impôt est retenu pour l'appréciation du plafonnement global.

**Remarque :** le E du I de l'article 21 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 diminue de 37,5%, 47,37 % et 35 % à respectivement 34 %, 44 % et 30 % la fraction de la réduction d'impôt au titre des investissements ultramarins prise en compte dans le plafonnement global pour tenir compte de la hausse de la fraction de l'avantage fiscal rétrocédée à l'exploitant. Cette modification s'applique aux investissements dont le fait générateur intervient à compter du 1er janvier 2015, sous réserve des dispositions mentionnées aux deuxième à dernier alinéas du III de l'article 21 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, dans leur rédaction résultant du II de l'article 67 de la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014.

Pour plus de précisions sur la hausse des taux de rétrocessions prévue par l'article 21 de la loi de finances pour 2014 et ses modalités d'entrée en vigueur, il convient de se reporter aux [BOI-BIC-RICI-20-10-20](#) et [BOI-BIC-RICI-20-10](#).

### III. Calcul du plafonnement et de l'impôt dû

#### 100

Si le montant total des avantages soumis au plafonnement excède le plafond, l'excédent est ajouté à la cotisation d'impôt déterminée dans les conditions de droit commun.

Les fractions de réductions ou crédits d'impôt (ou de déductions au titre de l'amortissement) ainsi plafonnées sont définitivement perdues.

#### 110

Lorsqu'un contribuable bénéficie au titre de la même année d'avantages fiscaux pour lesquels est applicable le plafond de 10 000 € et d'autres pour lesquels le plafond de 18 000 € est applicable, les deux plafonds sont appliqués successivement :

- le total des avantages fiscaux relevant du plafond de 10 000 € (**A1**) est comparé à ce montant. L'excédent éventuel (**A1 > 10 000 €**) est ajouté à l'impôt dû par le contribuable ;

- le total des avantages fiscaux relevant de ce plafond (**A1**), retenu dans la limite de 10 000 €, est ajouté au total des avantages fiscaux relevant du plafond de 18 000 €. La somme ainsi calculée (**A2**) est comparée à ce montant de 18 000 €. L'excédent éventuel (**A2 > 18 000 €**) est ajouté à l'impôt dû par le contribuable.

Remarque : le plafond de 18 000 € s'applique également, à compter de l'imposition des revenus de l'année 2015, aux investissements « Pinel » réalisés en outre-mer à compter du 1er septembre 2014.

## IV. Superposition des plafonnements

### 120

Compte tenu des modalités d'entrée en vigueur des différents plafonds mentionnés au [BOI-IR-LIQ-20-20-10-20](#), un contribuable peut bénéficier simultanément d'avantages fiscaux initiés en 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 ou d'une année postérieure et produisant leurs effets pour l'imposition des revenus de 2013 ou d'une année postérieure.

Dans ces situations, les avantages fiscaux dont peut bénéficier le contribuable relèvent de plusieurs plafonds. Le plafonnement applicable est alors déterminé selon la méthode suivante :

- en premier lieu, les avantages fiscaux relevant des plafonds applicables depuis 2013 sont comparés avec le plafond de 10 000 € puis avec le plafond de 18 000 € si les contribuables disposent de réductions d'impôt en faveur d'investissements outre-mer (y compris l'avantage « Pinel » outre-mer à compter de l'imposition des revenus de 2015) et/ou au titre des souscriptions au capital de SOFICA (cf. [III § 110](#)).
- puis les avantages fiscaux relevant du plafond de 2012 sont comparés avec le plafond de 18 000 € majorés de 4 % du revenu imposable ;
- puis les avantages fiscaux relevant du plafond de 2011 sont comparés avec le plafond de 18 000 € majorés de 6 % du revenu imposable ;
- puis les avantages fiscaux relevant du plafond de 2010 sont comparés avec le plafond de 20 000 € majorés de 8 % du revenu imposable ;
- enfin, les avantages fiscaux relevant du plafond de 2009 sont comparés avec le plafond de 25 000 € majorés de 10 % du revenu imposable ;

Dans chacune de ces étapes, l'excédent éventuel est ajouté à la cotisation du contribuable.

Lorsque le plafond retenu au titre de l'année N n'est pas atteint, les avantages fiscaux qui lui sont associés sont ajoutés aux avantages fiscaux initiés en N-1 avant d'être comparés au plafond N-1.

Lorsque le plafond retenu au titre de l'année N est atteint, les avantages fiscaux qui lui sont associés sont ajoutés, pour leur montant après plafonnement, aux avantages fiscaux initiés en N-1 avant d'être comparés au plafond N-1.

### 130

**Exemple** : Un couple sans enfants déclare au titre de l'imposition des revenus de l'année 2014 des avantages fiscaux dont certains ont été initiés en 2009 (« Robien »), d'autres en 2010 (location en meublé non professionnelle « Censi Bouvard »), d'autres en 2012 (investissements productifs outre-mer et « Malraux ») et d'autres en 2014 (salarié à domicile, crédit d'impôt pour la transition énergétique, souscription au capital de SOFICA, dons aux oeuvres).

Le calcul du plafonnement est effectué en opérant une double liquidation.

## 1) Double liquidation :

## Déroulement de la double liquidation

	Liquidation ordinaire (tous avantages confondus)	Liquidation théorique (hors avantages à plafonner)
Salaires imposables du couple (après déduction 10 % pour frais professionnels)	225 000 €	225 000 €
Revenus fonciers (1) Déduction au titre de l'amortissement Robien (2)	16 000 € - 25 000 €	16 000 € -
Revenus fonciers nets	-9 000 €	16.000 €
Location meublée non professionnelle (BIC) (1)	500 €	500 €
<b>Revenu net imposable</b>	216 500 €	241 500 €
<b>Impôt progressif</b> (barème revenus 2014)	61 701 €	71 951 €
<b>Réductions et crédits d'impôt (RI-CI)</b>		
- RI LMNP "Censi-Bouvard"(3)	- 8 300 €	-
- RI "Malraux" (4)	- 7 500 €	-
- RI investissements outre-mer (5)	- 40 000 €	- 25 000 €
- CI emploi d'un salarié à domicile (6)	- 6 000 €	-
- CITE (7)	-4 800 €	-
- RI souscription au capital de SOFICA (8)	- 3 000 €	-
- RI dons aux oeuvres (9)	-2 000 €	-2 000 €
<b>Total RI-CI</b>	71 600 € dont 60 800 € de RI	27 000 €
<b>Impôt progressif net</b>	Restitution : 9 899 €	Droits à payer : 44 951 €

(1) Nets des charges déductibles de droit commun.

(2) Plafond 2009. Avantage en impôt égal à  $71\,951 - 61\,701 = 10\,250$  €.

(3) Plafond 2010. Report 1/9° d'un investissement réalisé et achevé en 2010 : 33 200 (taux 25 %).

(4) Plafond 2012. Dépenses de restauration immobilière d'un immeuble bâtis (secteur sauvegardé), opération engagée en 2012 : 25 000 € (taux 30 %).

(5) Plafond 2012. Investissement dans une entreprise, demande d'agrément en 2012, rétrocession légale de 62,5% : réduction d'impôt de 40 000 après plafonnement spécifique outre-mer. Part non rétrocédée :  $37,5\% \times 40\,000 \text{ €} = 15\,000 \text{ €}$ . Part rétrocédée non prise en compte dans le plafonnement : 25 000 €.

(6) Plafond applicable à compter de 2013 (10 000 €). Dépenses 12 000 € (taux 50 %).

(7) Plafond applicable à compter de 2013. Travaux dans l'habitation principale réalisés après le 1er septembre 2014 et payés au plus tard le 31 décembre 2014 : 3 300 € (achat d'une chaudière à condensation : 11 000 € avec taux 30 %) + 1 500 € (matériaux isolation parois opaques 5 000 € avec taux 30 %).

(8) Plafond applicable à compter de 2013 (18 000 €). Dépenses 8 333 € (taux 36 %).

(9) Non pris en compte dans le plafonnement global. Dons de 3 030 € (taux 66 %).

**Remarque** : Les calculs sont effectués sur la base du barème et des avantages fiscaux en vigueur pour les revenus 2014

Au cas particulier, le montant total des avantages fiscaux compris dans le champ d'application du plafonnement global s'élève à 54 850 € ( 71 600 - 27 000 + 10 250) dont 10 250 € relevant des limites de 2009 (effet de l'amortissement Robien, soit une baisse d'impôt de 71 951- 61 701), 8 300 € relevant des limites de 2010 (LMNP), 22 500 € relevant des limites de 2012 ( « Malraux » + part non rétrocedée « outre-mer » soit 40 000 - 25 000) et 13 800 € relevant des limites applicables à compter de 2013 (salarié à domicile, CITE et SOFICA).

2) Plafonnement des avantages :

Étape 1 : déterminer si la limite applicable depuis 2013 est susceptible de s'appliquer :

<b>Avantages fiscaux relevant des limites applicables à compter de 2013 (Plafond de 10 000 €)</b>	
- avantage en impôt produit par le CI salarié à domicile et le CITE	10 800,00 €
<b>SOUS TOTAL</b>	<b>10 800,00 €</b>
Soit un montant supérieur au plafond 2013 de <b>10 000 €</b>	

**Conclusion** : Le montant mis à la charge du contribuable au titre de cette première étape est de **800 €** (10 800 € - 10 000 €).

<b>Avantages fiscaux relevant des limites applicables à compter de 2013 (Plafond de 18 000 €)</b>	
- avantage en impôt produit par la RI SOFICA	3 000 €
- avantages fiscaux relevant du plafond de 10 000 € (après plafonnement)	10 000 €
<b>SOUS TOTAL</b>	<b>13 000 €</b>
Soit un montant inférieur au plafond 2013 de <b>18 000 €</b>	

**Conclusion** : Aucun montant n'est mis à la charge du contribuable.

Étape 2 : déterminer si la limite de 2012 est susceptible de s'appliquer :

Calcul sur limite 2012 :

<b>Avantages fiscaux relevant des limites de 2012</b>
---

- avantage en impôt produit par la RI "Malraux"	7 500 €
- avantage en impôt produit par la RI investissements outre-mer pour 37,5% de son montant	15 000 €
- avantages fiscaux relevant de la limite de 2013	13 000 €
<b>SOUS TOTAL</b>	<b>35 500 €</b>
Soit un montant supérieur au plafond 2012 de <b>26 660 €</b> (18.000 + 4 % x 216 500)	

**Conclusion** : Le montant mis à la charge du contribuable au titre de cette deuxième étape est de **8 840 €** (35 500 € - 26 660 €).

Étape 3 : déterminer si la limite de 2011 est susceptible de s'appliquer :

Sans objet dès lors qu'il n'y a aucun avantage fiscal relevant de cette limite.

Étape 4 : déterminer si la limite de 2010 est susceptible de s'appliquer :

Calcul sur limite 2010

<b>Avantages fiscaux relevant des limites de 2010</b>	
- avantage en impôt produit par la RI LMNP (CGI, art. 199 sexvicies)	8 300 €
- avantages fiscaux relevant de la limite de 2011 (au cas particulier de la limite de 2012) après plafonnement	26 660 €
<b>SOUS TOTAL</b>	<b>34 960 €</b>
Soit un montant inférieur au plafond 2010 de 37 320 € (20 000 € + 8 % x 216 500 €)	

**Conclusion** : Aucun montant n'est mis à la charge du contribuable.

Étape 5 : déterminer si la limite de 2009 est susceptible de s'appliquer :

Calcul sur limites 2009 :

<b>Avantages fiscaux relevant des limites de 2009</b>	
- avantage en impôt produit par la déduction au titre de l'amortissement "Robien"	10 250 €
- avantages fiscaux relevant de la limite de 2010, après plafonnement	34 960 €
<b>SOUS TOTAL</b>	<b>45 210 €</b>
Soit un montant inférieur au plafond 2009 de 46 650 € (25 000 € + 10 % x 216 500 €)	

**Conclusion** : Aucune montant n'est mis à la charge du contribuable.

Le montant total mis à la charge du contribuable au titre du plafonnement global est de **9 640 €** (800 € + 8 840 €).

## 3) Impôt dû par le contribuable :

Liquidation de l'impôt sur le revenu :

<b>Droits simples (barème revenus 2014)</b>	61 701 €
<b>Réductions d'impôt (RI)</b>	-60 800 €
<b>Plafonnement des avantages fiscaux</b>	9 640 €
<b>Impôt avant imputations</b>	10 541 €
<b>Crédit d'impôt</b>	-10 800 €
<b>Impôt sur le revenu net</b>	<b>- 259 € (restitution)</b>