

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RFPI-SPEC-20-20-40-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

RFPI - Revenus fonciers - Déduction au titre de l'amortissement « Robien » - Conséquences sur le régime fiscal du bailleur et cas de remise en cause de l'avantage fiscal

Positionnement du document dans le plan :

RFPI - Revenus fonciers et profits du patrimoine immobilier

Revenus fonciers - Régimes spéciaux

Titre 2 : Encouragement à la location de logements

Chapitre 2 : Déduction au titre de l'amortissement 'Robien'

Section 4 : Conséquences sur le régime fiscal du bailleur et remise en cause de l'avantage fiscal

Sommaire :

I. Conséquences sur le régime fiscal du bailleur

A. Baisse du taux de la déduction forfaitaire (jusqu'à l'imposition des revenus de 2005)

B. Exclusion du bénéfice des dispositifs "Besson ancien" et "Lienemann"

C. Déficits fonciers

D. Sort des plus-values immobilières

E. Non-cumul avec d'autres avantages fiscaux

F. Articulation avec le plafonnement global des avantages fiscaux prévu à l'article 200-0 A du CGI

II. Remise en cause de l'avantage fiscal

A. Cas de remise en cause

B. Exceptions

C. Modalités de remise en cause

1. Non-respect des conditions initiales d'application du dispositif

2. Non-respect d'un engagement

I. Conséquences sur le régime fiscal du bailleur

1

L'option pour le bénéfice du dispositif prévu au [h du 1° du I de l'article 31 du code général des impôts \(CGI\)](#) emporte diverses conséquences sur le régime fiscal du bailleur.

A. Baisse du taux de la déduction forfaitaire (jusqu'à l'imposition des revenus de 2005)

10

Alors que, dans le régime de droit commun applicable jusqu'au 31 décembre 2005, le taux de la déduction forfaitaire sur les revenus fonciers était fixé à 14 % (déduction forfaitaire prévue au [e du 1° du I de l'article 31 du CGI](#) dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2005), en cas d'option pour le dispositif de la déduction au titre de l'amortissement prévue au [h du 1° du I de l'article 31 du CGI](#), il a été ramené à 6 % (sauf dans le cas où l'option concerne un logement situé en zone de revitalisation rurale : cf sur ce point [BOI-RFPI-SPEC-20-20-60](#)).

Il est cependant rappelé que cette déduction forfaitaire est supprimée à compter de l'imposition des revenus de l'année 2006.

B. Exclusion du bénéfice des dispositifs "Besson ancien" et "Lienemann"

20

Pour un même logement, l'application du dispositif de déduction au titre de l'amortissement « Robien » est exclusive du bénéfice de la déduction prévue par les dispositifs « Besson ancien » ([BOI-RFPI-SPEC-20-10-30-10](#)) et « Lienemann » ([BOI-RFPI-SPEC-20-10-30-20](#)).

C. Déficits fonciers

30

Le régime d'imputation des déficits fonciers sur le revenu global n'est pas modifié pour les contribuables qui constatent un déficit sur un logement pour lequel la déduction au titre de l'amortissement prévue au [h du 1° du I de l'article 31 du CGI](#) a été exercée. Les déficits qui résultent de dépenses autres que les intérêts d'emprunts sont imputables sur le revenu global dans la limite de 10 700 € dans les conditions de droit commun, le surplus étant déductible des revenus fonciers des dix années suivantes.

40

Pendant, il convient de rappeler que, pour les contribuables qui constatent un déficit sur un logement pour lequel est pratiquée la déduction au titre de l'amortissement prévue au [f du 1° du I de l'article 31 du CGI](#), la limite d'imputation des déficits fonciers est portée à 15 300 €. Le propriétaire peut donc, lorsque pour une année donnée il réalise un déficit sur un tel logement, imputer sur son revenu global dans la limite de 15 300 € les déficits provenant de dépenses autres que les intérêts d'emprunts constatés au cours de la même année sur l'ensemble des immeubles qu'il donne en location, y compris les immeubles pour lesquels la déduction au titre de l'amortissement prévue au [h du 1° du I de l'article 31 du CGI](#) a été exercée.

Exemple : Un propriétaire dégage au titre d'une année d'imposition un déficit foncier de 16 300 €, qui se décompose comme suit :

- 7 000 € au titre d'un logement qui fait l'objet de la déduction au titre de l'amortissement prévue au [f du 1° du I de l'article 31 du CGI](#) ;

- 9 300 € au titre d'un logement qui fait l'objet de la déduction au titre de l'amortissement prévue au [h du 1° du I de l'article 31 du CGI](#).

Ces déficits ne proviennent pas des intérêts d'emprunts.

Ce bailleur peut imputer la somme de 15 300 € sur son revenu global et reporter 1 000 € sur les revenus fonciers des années suivantes.

Pour plus de précisions, notamment en ce qui concerne les associés de sociétés ayant à leur actif un immeuble ouvrant droit au bénéfice des dispositions du [f du 1° du I de l'article 31 du CGI](#), il convient de se reporter au [BOI-RFPI-BASE-30-20-10-I-A-3-b-1°-a°](#).

50

Le dispositif d'amortissement ne modifie pas les règles d'imputation et de report des déficits fonciers. Ainsi, lorsqu'un déficit foncier est imputé sur le revenu global, l'immeuble doit être donné en location et les titres doivent être conservés jusqu'à l'expiration de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imputation a été effectuée.

D. Sort des plus-values immobilières

60

Les plus-values retirées de la cession d'immeubles ou de parts sociales ayant ouvert droit au régime de la déduction au titre de l'amortissement prévu au [h du 1° du I de l'article 31 du CGI](#) relèvent du régime de droit commun d'imposition des plus-values immobilières ([CGI, art. 150 U et suivants](#)).

70

S'agissant des cessions d'immeubles, le prix d'acquisition à retenir pour la détermination de la plus-value imposable est, le cas échéant, majoré des dépenses de construction, de reconstruction, d'agrandissement, de rénovation ou d'amélioration supportées par le vendeur et réalisées par une entreprise depuis l'achèvement de l'immeuble ou son acquisition si elle est postérieure, lorsqu'elles n'ont pas été déjà prises en compte pour la détermination de l'impôt sur le revenu et qu'elles ne présentent pas le caractère de dépenses locatives ([CGI, art. 150 VB-II 4°](#)). Il s'ensuit que, lorsqu'elles ont donné lieu à une déduction au titre de l'amortissement, les dépenses précitées doivent être exclues du prix de revient à prendre en compte pour le calcul de la plus-value.

80

Cela étant, afin de ne pas pénaliser les contribuables qui ont fait construire un logement, acquis un logement inachevé ou acquis un local pour le transformer en logement par rapport à ceux qui ont acquis un logement neuf ou en l'état futur d'achèvement, il est admis que le montant des dépenses de reconstruction, d'agrandissement ou d'amélioration (ainsi que les dépenses de réparation indissociables de travaux plus lourds de reconstruction, d'agrandissement ou d'amélioration et amorties avec eux : voir [BOI-RFPI-SPEC-20-20-30](#)) à prendre en compte pour le calcul de la plus-value ne soit diminué du montant des amortissements effectivement déduits que si de telles dépenses ont été réalisées postérieurement à la première mise en location du logement.

90

La notion d'« amortissements effectivement déduits » peut entraîner des difficultés d'application dans l'hypothèse où, au titre d'une année, la déduction au titre de l'amortissement a participé à la constitution d'un déficit foncier qui présente les deux caractéristiques suivantes :

- le déficit foncier n'a pas été imputé en totalité sur le revenu global mais a fait l'objet d'un report sur les revenus fonciers des années suivantes ;
- la fraction du déficit reportable, à la date de la cession du logement, n'a pas été totalement reportée sur les revenus fonciers des dix années suivant la constitution du déficit.

Dans cette hypothèse bien précise, il y a lieu de considérer que la fraction du déficit non imputable sur le revenu global et qui ne provient pas des intérêts d'emprunts, c'est-à-dire la fraction qui excède le plafond d'imputation de 10 700 € ou 15 300 € (voir ci-dessus [I-C § 30](#) et [§ 40](#)) a en priorité pour origine la

déduction au titre de l'amortissement de dépenses réalisées postérieurement à la première mise en location.

Si la fraction du déficit reportable a fait l'objet d'une imputation effective partielle, il convient de faire application d'une règle de trois pour déterminer le montant final de la fraction de la déduction de l'amortissement non effectivement imputée sur le revenu global.

Enfin, si le délai de report du déficit n'est pas expiré à la date de la cession du bien, le contribuable peut choisir, soit de comprendre dans le prix de revient la fraction du déficit correspondant à l'amortissement des dépenses de travaux, soit de conserver son droit au report de ce déficit pendant la fraction du délai de dix ans restant à courir.

100

Lorsque la cession du logement a lieu au cours de la période couverte par l'engagement de location ou de conservation des titres qui subordonne la déduction des amortissements et que, par suite, ceux-ci sont ajoutés au revenu de l'année de la cession, ils ne doivent pas, bien entendu, être considérés comme ayant été déjà déduits du revenu imposable pour l'application des dispositions de l'article 150 VB du CGI.

E. Non-cumul avec d'autres avantages fiscaux

110

Pour un même logement, le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement prévue au h du 1° du I de l'article 31 du CGI est exclusif de celui :

- de la réduction d'impôt pour investissement outre-mer (CGI, art. 199 undecies et art. 199 undecies A)
- de la déduction au titre de l'amortissement prévue au f ou au g du 1° du I de l'article 31 du CGI (dispositifs Périssol et « Besson neuf »);
- de l'imputation sur le revenu global sans limitation de montant des déficits fonciers provenant de monuments classés monuments historiques, inscrits à l'inventaire supplémentaire ou ayant fait l'objet d'un agrément ministériel ou ayant reçu le label délivré par la Fondation du patrimoine mentionnés au premier alinéa du 3° du I de l'article 156 du CGI (voir toutefois n° 120 ci-dessous) ;
- de l'imputation sur le revenu global sans limitation de montant des déficits fonciers résultant d'une opération de restauration immobilière (loi « Malraux ») mentionnée au deuxième alinéa du 3° du I de l'article 156 du CGI applicable aux dépenses portant sur des immeubles pour lesquels une demande de permis de construire ou une déclaration de travaux a été déposée jusqu'au 31 décembre 2008 (voir toutefois n° 120 ci-dessous).

Dans les deux derniers cas, le législateur a seulement entendu interdire le cumul de cette déduction avec le régime particulier d'imputation sur le revenu global des déficits fonciers supportés par le propriétaire de monuments historiques et assimilés ou d'immeubles ayant fait l'objet de travaux dans le cadre d'une opération groupée de restauration immobilière prévus au 3° du I de l'article 156 du code général des impôts.

Les immeubles pourront, toutes conditions étant par ailleurs remplies, bénéficier de la déduction, mais le déficit foncier supporté par le propriétaire bailleur sera alors imputé dans les conditions de droit commun.

120

Précisions concernant le non-cumul du dispositif « Robien » avec les régimes dérogatoires de déduction de charges supportées au titre des immeubles classés monuments historiques (régime « monuments historiques ») ou au titre d'une opération de restauration immobilière (régime « Malraux »).

RM Demuynck n° 13327, JO sénat du 25 août 2005, p.2176

Texte de la réponse

L'article 91 de la loi n° 2003-590 du 2 juillet 2003, codifié au h du 1 du I de l'article 31 du code général des impôts (CGI), met en place une nouvelle déduction au titre de l'amortissement des logements neufs et assimilés. Son application est exclusive tant de celle des dispositions du deuxième alinéa du 3° du I de l'article 156 du CGI en faveur des opérations de restauration immobilière (« loi Malraux ») que de celle des dispositions applicables aux immeubles classés monuments historiques, inscrits à l'inventaire supplémentaire, agréés ou ayant reçu le label délivré par la Fondation du patrimoine mentionnés au premier alinéa du 3° du I de l'article 156 du même code. Le législateur a expressément indiqué que cette exclusion s'applique « pour un même logement ». Dès lors, le déficit résultant, au titre d'un même logement, de dépenses de réparation dissociables de celles réalisées dans le cadre d'une opération de transformation d'un local affecté à un autre usage que l'habitation en logement, pour laquelle l'option pour la déduction au titre de l'amortissement a été exercée, ne peut bénéficier de ces dispositions quand bien même ces dépenses n'entrent pas dans la base de l'amortissement « Robien ». Ces dépenses sont néanmoins déductibles dans les conditions de droit commun et le déficit foncier qui peut en résulter demeure, en tout état de cause, imputable sur le revenu global dans les conditions de droit commun, soit dans la limite de 10 700 euros. Toutefois, il a paru possible d'admettre, lorsqu'une option pour la déduction au titre de l'amortissement « Robien » a été exercée sur un logement situé dans un immeuble en copropriété, que les dépenses afférentes aux parties communes de cet immeuble (toitures et façades) puissent bénéficier, toutes autres conditions étant par ailleurs remplies, de l'imputation sans limitation des déficits fonciers sur le revenu global prévue au premier ou deuxième alinéa du 3° du I de l'article 156 du code précité.

La portée de cette réponse ministérielle a été précisée, au regard de la base de la déduction au titre de l'amortissement, de la déductibilité des intérêts d'emprunt et des obligations déclaratives du bailleur, par un rescrit du 15 avril 2008 :

RESCRIT n°2008/6 (Fiscalité personnelle) du 15 avril 2008

Rappel de la réponse ministérielle n° 13327 de M. Demuynck :

Le h du 1° du I de l'article 31 du code général des impôts (CGI) accorde une déduction au titre de l'amortissement, sous certaines conditions, aux propriétaires bailleurs de logements neufs ou assimilés dont les revenus tirés de la location sont imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus fonciers (dispositif « Robien »).

Son application est exclusive tant de celle des dispositions du deuxième alinéa du 3° du I de l'article 156 du CGI en faveur des opérations de restauration immobilière (« dispositif Malraux ») que de celle des dispositions applicables aux immeubles classés ou inscrits au titre des monuments historiques, agréés ou ayant reçu le label délivré par la Fondation du Patrimoine mentionnés au premier alinéa du 3° du I de l'article 156 du même code.

Le législateur a expressément indiqué que cette exclusion s'applique « pour un même logement ». Dès lors, le déficit résultant des dépenses de réparation dissociables, réalisées dans le cadre d'une opération de transformation d'un local affecté à un autre usage que l'habitation en logement, pour laquelle l'option pour la déduction au titre de l'amortissement a été exercée, ne peut bénéficier de ces dispositions quand bien même ces dépenses n'entrent pas dans la base de

l'amortissement « Robien ».

Ces dépenses sont néanmoins déductibles dans les conditions de droit commun et le déficit foncier qui peut en résulter demeure, en tout état de cause, imputable sur le revenu global imposable à l'impôt sur le revenu dans les conditions de droit commun, soit dans la limite de 10 700 €.

Toutefois, il a paru possible d'admettre, lorsqu'une option pour la déduction au titre de l'amortissement « Robien » a été exercée sur un logement situé dans un immeuble en copropriété, que les dépenses afférentes aux parties communes de cet immeuble (toitures et façades classées ou inscrites au titre des monuments historiques) puissent bénéficier, toutes autres conditions étant par ailleurs remplies, de l'imputation sans limitation des déficits fonciers sur le revenu global prévue au premier ou deuxième alinéa du 3° du I de l'article 31 du CGI.

La base de la déduction au titre de l'amortissement :

Dans cette hypothèse, le prix d'acquisition des locaux destinés à être transformés en logements, majoré des frais afférents à cette acquisition (honoraires de notaire, commissions versées aux intermédiaires, droits de timbre, taxe sur la valeur ajoutée, droits d'enregistrement le cas échéant, et taxe de publicité foncière) est compris dans la base de la déduction au titre de l'amortissement.

Il en est de même des dépenses de travaux de transformation en logements définis au 3° de l'article 2 novodécies de l'annexe III au CGI (travaux de reconstruction, d'agrandissement, de réparation et d'amélioration ayant pour effet de rendre habitables des locaux qui ne l'étaient pas auparavant).

A l'inverse, les dépenses de travaux exposés pour la restauration des éléments inscrits au titre des monuments historiques (toitures et façades) n'ont pas à être prises en compte pour le calcul de la déduction au titre de l'amortissement. Ces dépenses afférentes aux parties communes de l'immeuble en copropriété peuvent bénéficier, toutes autres conditions étant par ailleurs remplies, de l'imputation sans limitation des déficits fonciers sur le revenu global, prévue au premier ou deuxième alinéa du 3° du I de l'article 156 précité.

Le régime applicable aux intérêts d'emprunt :

S'agissant du régime fiscal applicable aux intérêts d'emprunt, dès lors que l'immeuble historique est donné en location, et conformément au d du 1° du I de l'article 31 du CGI, les contribuables soumis au régime réel d'imposition peuvent déduire de leur revenu net foncier les intérêts des emprunts contractés pour la conservation, l'acquisition, la (re)construction, l'agrandissement, la réparation ou l'amélioration des immeubles donnés en location.

Il est rappelé qu'en application du 3° du I de l'article 156 du CGI, le déficit foncier est imputable sur le revenu global dans la limite de 10 700 € pour la partie qui provient des dépenses déductibles des revenus fonciers, à l'exception des intérêts d'emprunt. La fraction du déficit foncier qui excède ce montant ou qui résulte des intérêts d'emprunt est imputable sur les revenus fonciers des dix années suivantes.

La déclaration spéciale des revenus fonciers n° 2044 S :

S'agissant de la déclaration spéciale des revenus fonciers n° 2044 S, il convient de servir, alors même qu'il s'agit d'un seul et même immeuble, non seulement la partie relative aux propriétés rurales et urbaines (recettes, frais et charges, intérêts d'emprunt, ainsi que le tableau d'amortissement), mais aussi la partie relative aux immeubles spéciaux (uniquement les dépenses afférentes aux

parties communes de l'immeuble classé au titre des monuments historiques).

Exemple : Un contribuable acquiert en 2007 pour 100 000 € un immeuble partiellement classé au titre des monuments historiques. Il effectue 150 000 € de travaux dont 60 000 € sur les parties communes classées (toitures, façades). En 2007, il a supporté 10 000 € d'intérêts au titre du prêt souscrit pour le financement de l'immeuble et des travaux. Il opte pour le régime de la déduction au titre de l'amortissement « Robien ».

	Ligne de la déclaration 2004 S	Charges déductibles des revenus fonciers dans les conditions de droit commun	Charges susceptibles de générer un déficit foncier imputable sans limitation de montant sur le revenu global
Propriétés urbaines et rurales (200)			
Frais et charges (220)			
Déduction au titre de l'amortissement	229	11 400 ⁽¹⁾	
Intérêts d'emprunt	250	10000	
Immeubles spéciaux (410)			
Dépenses spécifiques	448		60000

1. Amortissement = 6 % x (100 000 + 150 000 - 60 000)

Remarque : le bénéfice du régime applicable aux monuments historiques n'est plus ouvert aux immeubles mis en copropriété ayant fait l'objet d'une division à compter du 1er janvier 2009, sauf si la division est autorisée sur agrément. (voir sur ce point : [BOI-RFPI-SPEC-30-20](#))

130

Un contribuable propriétaire de plusieurs logements peut demander le bénéfice de la réduction d'impôt pour investissement outre-mer ou de la déduction au titre de l'amortissement prévue au [f ou g du 1° du I de l'article 31 du CGI](#) pour un ou plusieurs logements et opter pour le dispositif de l'amortissement prévu au [h du 1° du I de l'article 31 du CGI](#) pour un ou plusieurs autres logements. Si ces logements se situent dans le même immeuble, le propriétaire pourra bénéficier de l'un ou l'autre de ces avantages fiscaux pour chaque logement destiné à une utilisation distincte par référence à la notion d'unité d'évaluation utilisée pour l'assiette de la taxe foncière sur les propriétés bâties (voir [BOI-IF-TFB-20-10-10-30](#), II).

140

La loi ne prévoit aucune limitation par période ou par année du nombre de logements ouvrant droit pour un même contribuable à la déduction au titre de l'amortissement prévue au [h du 1° du I de l'article 31 du CGI](#).

150

Les contribuables qui ont opté pour le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement « Robien » ne peuvent bénéficier du régime simplifié d'imposition (régime « micro foncier ») prévu par l'article 32 du CGI . Les associés de sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés qui détiennent un immeuble pour lequel elles bénéficient de l'avantage sont également exclus du régime du micro foncier..

F. Articulation avec le plafonnement global des avantages fiscaux prévu à l'article 200-0 A du CGI

160

Pour les investissements réalisés à compter du 1^{er} janvier 2009, le montant de l'avantage fiscal procuré par la déduction au titre de l'amortissement « Robien » prévue au h du 1^o du I de l'article 31 du CGI est pris en compte pour la détermination du plafonnement global des avantages fiscaux prévu à l'article 200-0 A du CGI (pour plus de détails sur l'application du plafonnement, se reporter au BOI IR-LIQ-20-20-10).

II. Remise en cause de l'avantage fiscal

A. Cas de remise en cause

170

Les déductions pratiquées au titre de l'amortissement font l'objet d'une reprise lorsque le bénéficiaire ne respecte pas son engagement. Il en est notamment ainsi lorsque :

- Le propriétaire du logement, personne physique ou société non passible de l'impôt sur les sociétés autre qu'une SCPI, ne respecte pas l'engagement de louer le logement nu pendant neuf ans à usage d'habitation principale (voir BOI-RFPI-SPEC-20-20-20-I). Cette rupture de l'engagement peut être constituée par un défaut effectif de mise en location après l'expiration du délai de douze mois imparti pour louer, lorsque la mesure de tempérament prévue au BOI-RFPI-SPEC-20-20-20-II-B-1-b ne trouve pas à s'appliquer, par une utilisation du logement par son propriétaire ou un changement de l'affectation de l'immeuble avant ou après cette date et jusqu'à l'expiration de la période couverte par l'engagement de location ou encore par une interruption de la location pendant cette période, d'une durée supérieure à celle admise (voir BOI-RFPI-SPEC-20-20-20-I-A-1). Il est précisé que le non respect de la condition relative à l'affectation des locaux du fait du locataire entraîne la reprise de l'avantage fiscal à l'égard du propriétaire bailleur ;
- le loyer excède le plafond autorisé, à un moment quelconque au cours de la période couverte par l'engagement prorogé ou non ;
- le propriétaire du logement le loue à une personne appartenant à son foyer fiscal. Lorsque l'immeuble est la propriété d'une société, la location à un associé ou à un membre de son foyer fiscal entraîne la reprise de la déduction au titre de l'amortissement pour ce seul associé et pour l'imposition des revenus de ce seul logement ;
- le propriétaire du logement, personne physique ou société non passible de l'impôt sur les sociétés, autre qu'une SCPI, cède le logement pendant la période couverte par l'engagement de location. En effet, la cession du logement entraîne, soit la résiliation du bail, soit sa transmission à l'acquéreur ; dans les deux cas, le cédant ne respecte pas son engagement de location. Cette cession peut prendre la forme d'une vente, d'un démembrement de la propriété, de la cession d'un droit indivis, d'une donation (donation simple, donation-partage, avec ou sans réserve d'usufruit) d'un échange ou d'un apport en société. Bien entendu, une telle cession aura également pour conséquence, le cas échéant, la taxation d'une plus-value en application des articles 150 U et suivants du CGI ;
- le logement qui fait l'objet de la déduction au titre de l'amortissement est inscrit à l'actif d'une entreprise individuelle au cours de la période de neuf ans ;

- le porteur de parts de la société propriétaire du logement ne respecte pas son engagement de conserver les parts : il les vend, les donne, les apporte en société, les inscrit à l'actif d'une entreprise individuelle, les échange ou en démembré la propriété (voir [BOI-RFPI-SPEC-20-20-10-I-C-1](#)).

B. Exceptions

180

Aucune remise en cause de l'avantage fiscal n'est effectuée lorsque le non respect de l'engagement de location ou de conservation des parts intervient à la suite de l'un des trois événements suivants :

- Le contribuable ou l'un des époux soumis à imposition commune est atteint d'une invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou la troisième des catégories prévues à l'[article L. 341-4 du code de la sécurité sociale](#) (invalides absolument incapables d'exercer une profession quelconque et invalides qui sont, en outre, dans l'obligation d'avoir recours à l'assistance d'une tierce personne pour effectuer les actes de la vie ordinaire).

- Le contribuable ou l'un des époux soumis à imposition commune est licencié. Les personnes licenciées s'entendent de celles dont le contrat de travail est rompu à l'initiative de leur employeur. Cette qualité est également reconnue aux salariés de moins de soixante ans licenciés pour motif économique et bénéficiaires d'une convention de coopération du Fonds national de l'emploi qui leur assure le paiement de l'allocation spéciale du Fonds national de l'emploi et d'une allocation conventionnelle.

- Le contribuable ou l'un des époux soumis à imposition commune décède.

C. Modalités de remise en cause

190

La rupture par le propriétaire ou l'associé de son engagement de location ou de conservation des parts entraîne la réintégration dans le revenu net foncier de l'année au cours de laquelle elle intervient, des amortissements déduits au cours de la période couverte par cet engagement.

Il pourra donc s'agir des déductions pratiquées à raison de l'investissement initial et/ou de celles pratiquées à raison de travaux ultérieurs de construction, reconstruction ou d'agrandissement.

200

De même, en cas de non-respect des conditions de location ou de cession du logement au cours de l'une des deux périodes triennales de prorogation de l'amortissement, les déductions pratiquées au cours de l'ensemble de la période triennale sont remises en cause. En revanche, les déductions pratiquées au cours de la période normale d'amortissement de neuf ans ne sont pas remises en cause, comme le cas échéant, celles afférentes à la période triennale précédente. Les droits supplémentaires sont assortis de l'intérêt de retard prévu par l'[article 1727 du CGI](#) et, en cas de mauvaise foi ou de manœuvres frauduleuses du contribuable, de l'application des majorations prévues aux [a et c de l'article 1729 du CGI](#).

210

Les modalités de remise en cause du régime de faveur diffèrent selon que celle-ci a pour origine le non-respect des conditions initiales d'application du dispositif ou le non-respect de l'engagement de location du propriétaire ou du porteur de parts.

1. Non-respect des conditions initiales d'application du dispositif

220

Lorsque les conditions initiales du dispositif ne sont pas respectées (notamment lorsque le bien ne répond

pas à la définition de logement, lorsque l'investissement n'entre pas dans le champ d'application du dispositif, soit en raison de sa nature, soit en raison de sa date de réalisation), l'engagement souscrit n'étant pas valable, il convient de procéder à la réintégration des amortissements dans les conditions de droit commun :

- le revenu foncier des années au titre desquelles une déduction au titre de l'amortissement a été déduite est majoré du montant de cette déduction ;
- pour la détermination de ce revenu foncier, la déduction forfaitaire (applicable jusqu'à l'imposition des revenus de 2005) est portée à 14 % ;
- les dépenses d'amélioration qui ont été le cas échéant réalisées et qui auraient ouvert droit à un amortissement au taux de 10 % pendant dix ans si les conditions initiales du dispositif avaient été respectées, sont déductibles des revenus fonciers de l'année au titre de laquelle elles ont été payées.

2. Non-respect d'un engagement

230

Lorsque le bénéficiaire de la déduction au titre de l'amortissement ne respecte pas son engagement de location ou de conservation des parts, le revenu foncier de l'année au cours de laquelle intervient la rupture de cet engagement est majoré des amortissements déduits au cours de la période couverte par cet engagement. Afin d'atténuer les effets de la progressivité de l'impôt, cette imposition fait l'objet d'un système de « quotient ».

240

Le système du quotient concerne exclusivement l'imposition des réintégrations opérées au titre des amortissements déduits au cours de la période couverte par l'engagement initial. Il peut s'agir des déductions au titre de l'amortissement du prix d'acquisition ou de revient du logement ou des dépenses de reconstruction et d'agrandissement.

En revanche, les réintégrations correspondant aux déductions pratiquées au cours de la période supplémentaire d'amortissement et celles correspondant aux déductions au titre de l'amortissement des dépenses d'amélioration pratiquées après l'expiration de la période d'engagement initial, qui ne sont pas subordonnées à un engagement formel, sont imposées dans les conditions de droit commun.

250

Le système du quotient consiste à :

- diviser la fraction du revenu net foncier correspondant aux déductions réintégréées par le nombre d'années civiles pendant lesquelles l'amortissement a été déduit. Lorsque le point de départ de la période d'amortissement a lieu en cours d'année, la fraction d'année est assimilée à une année entière ;
- ajouter ce résultat au revenu net global de l'année au cours de laquelle le non respect de l'engagement a été constaté, déterminé dans les conditions de droit commun. Ce revenu tient par conséquent compte des revenus fonciers. Lorsque le revenu global net est négatif, il est compensé, à due concurrence, avec le total des amortissements remis en cause. Le système du quotient est ensuite appliqué à l'excédent éventuel ;
- calculer l'impôt correspondant à cette fraction de majoration : cet impôt correspond à la différence entre le montant des droits simples calculés par application du barème de l'impôt sur le revenu au total formé par le revenu net global ainsi majoré et le montant des droits simples résultant de l'application de ce barème au seul revenu net global ordinaire ;
- multiplier cette différence par le nombre d'années utilisé pour déterminer le quotient, c'est-à-dire le nombre d'années civiles pendant lesquelles l'amortissement a été déduit.

Exemple : un contribuable marié, ayant deux enfants à charge, acquiert un logement neuf à l'année N pour un prix total de 100 000 euros. Il revend ce bien en N+7. Au titre de cette année, son revenu net global imposable s'élevé à 39 600 euros .

Montant des amortissements déduits :

- N : 2 666 euros, calculés ainsi : $100\ 000 \times 8\ \% \times 4/12$;

- N+1 à N+4 : 8 000 euros ($100\ 000 \times 8\%$) ;

- N+5 : 6 166 euros, calculé ainsi : $(100\ 000 \times 8\% \times 8/12) + (100\ 000 \times 2,5\ \% \times 4/12)$;

- N+6 : 2 500 euros ($100\ 000 \times 2,5\%$) ;

- N+7 : 0 (le contribuable n'ayant pas respecté son engagement, il ne peut déduire aucun amortissement).

Total des déductions opérées : $2\ 666 + (4 \times 8\ 000) + 6\ 166 + 2\ 500 = 43\ 332$ euros.

Nombre d'années civiles pendant lesquelles l'amortissement a été déduit : 7.

Quotient : $43\ 332/7 = 6\ 190$ euros.

Impôt initial : 3 611 euros (cotisation établie en application du barème des revenus de l'année 2003).

Impôt après réintégration des déductions selon le système du quotient (revenu net global imposable : $39\ 600 + 6\ 190 = 45\ 790$ euros) : 4 935 €.

Supplément d'impôt relatif à la fraction de la majoration : $4\ 935 - 3\ 611 = 1\ 324$ euros.

Montant du rappel d'impôt : $1\ 324 \times 7 = 9\ 268$ euros.