RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RFPI-SPEC-20-10-20-60-20120912
Date de publication : 12/09/2012

RFPI – Revenus fonciers – Dispositif « Besson neuf » – Conséquences sur le régime fiscal du bailleur - 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 1 : Dispositifs "Périssol", "Besson", "Besson ancien" et "Lienemann"
Section 2 : Déduction au titre de l'amortissement 'Besson'
Sous-section 6 : 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 l'année 2005)
B. Déficits fonciers
C. Sort des plus-values immobilières
D. Non-cumul avec d'autres avantages fiscaux
II. Remise en cause de l'avantage fiscal
A. Cas de remise en cause
B. Exceptions
C. Modalités de remise en cause
1. Généralités
2. Non-respect des conditions initiales d'application du dispositif
3. Non-respect d'un engagement

I. Conséquences sur le régime fiscal du bailleur

1

L'option pour le bénéfice du dispositif prévu au g du 1° du I de l'article 31 du 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 l'année 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 prévue au e du 1° du I de l'article 31 du CGI était fixé à 14 %, en cas d'option pour le dispositif de la déduction au titre de l'amortissement prévue au g du 1° du I de l'article 31 du CGI, il a été ramené à 6 %.

Cette conséquence de l'option pour le dispositif « Besson » a disparu à compter de l'imposition des revenus de l'année 2006, à la suite de la suppression de la déduction forfaitaire.

20

A la différence de la déduction au titre de l'amortissement prévue au f du 1° du I de l'article 31 du CGI, la baisse du taux de la déduction forfaitaire n'était pas définitive.

La déduction forfaitaire au taux de droit commun demeurait applicable (jusqu'à l'imposition des revenus de 2005) après l'expiration de la ou des périodes d'application du régime de la déduction au titre de l'amortissement selon que le contribuable avait ou non bénéficié de ce régime pour les dépenses de reconstruction ou d'agrandissement.

En outre, après l'expiration de la ou des périodes d'application du dispositif « Besson », le logement devient un logement ancien qui, toutes autres conditions étant par ailleurs remplies, ouvre droit à la déduction spécifique prévue au j du 1° du Ide l'article 31 du CGI (dispositif « Besson ancien », qui s'est substituée, à compter de l'imposition des revenus de 2006, à la déduction forfaitaire majorée prévue au e du 1° du I de l'article 31 du CGI (voir BOI-RFPI-SPEC-20-10-30-10).

Il est admis que la circonstance qu'une déduction au titre de l'amortissement continuerait à être appliquée après l'expiration de ces périodes au titre des dépenses d'amélioration ne fasse pas obstacle à l'application de la déduction forfaitaire au taux de droit commun (jusqu'au l'imposition des revenus de 2006) ou au taux majoré (prévu au e, puis au j du 1° du I de l' article 31 du CGI).

B. Déficits fonciers

30

Le régime d'imputation des déficits fonciers sur le revenu global n'est pas modifiée pour les contribuables qui constatent un déficit sur un logement pour lequel la déduction au titre de l'amortissement prévue au g 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.

Cependant, 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 g 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 g 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.

40

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.

C. Sort des plus-values immobilières

50

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 g du 1° du I de l'article 31 du CGI relèvent du régime de droit commun d'imposition des plus-values immobilières prévu aux articles 150 U et suivants du CGI.

S'agissant des cessions d'immeubles, le 4° du II de l'article 150 VB du CGI prévoit que 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, 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'elle ne présentent pas le caractère de dépenses locatives. Il s'ensuit que, lorsqu'elles ont donné lieu à une déduction au titre de l'amortissement, les dépenses précitées doivent normalement être exclues du prix de revient à prendre en compte pour le calcul de la plus-value.

60

Cela étant, afin de ne pas pénaliser les contribuables qui ont fait construire un logement, acquis un logement inachevé ou acquis un local et l'ont transformé 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 amorties avec elles (voir BOI-RFPI-SPEC-20-10-20-50, II-A, n° 80) 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.

L'application de cette solution conduit, en cas de cession d'un immeuble sur lequel les dépenses citées ci-dessus ont été réalisées et pour lesquelles la période d'amortissement est expirée à la date de la cession, à exclure du prix de revient la totalité des dépenses d'amélioration (amortissables pour leur totalité : 10 % pendant 10 ans) et à ne retenir, selon le cas (voir BOI-RFPI-SPEC-20-10-20-40, III, n°s 150 et suivants), les dépenses de reconstruction et d'agrandissement qu'à hauteur de 50%, 42,5% ou 35% de leur montant (puisque, selon la durée d'amortissement, la somme cumulée des amortissement ne représente que 50 %, 57,5 %, ou 65 % du montant de la dépense).

70

La notion d'« amortissements effectivement déduits » peut poser 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 I-B, n° 30), 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.

80

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.

Remarque : Les précisions apportées ci-dessus, au I-C, sont applicables mutatis mutandis aux cessions d'immeubles ayant ouvert droit au bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement prévue au f du 1° du I de l'article 31 du CGI.

D. Non-cumul avec d'autres avantages fiscaux

90

Pour un même logement, le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement prévue au g 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 undecies A) ou des déductions au titre de l'amortissement prévues aux f et h du 1° du I de l'article 31 du CGI (dispositifs « Périssol » et « Robien »).

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 g du 1° du I de l'article 31 du CGI.

100

Par ailleurs, les logements pour lesquels est demandé le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement prévue au g du 1° du I de l'article 31 du CGI sont exclus du régime déclaratif spécial prévu à l'article 32 du CGI (régime dit « micro foncier »).

II. Remise en cause de l'avantage fiscal

A. Cas de remise en cause

110

Les déductions pratiquées au titre de l'amortissement font l'objet d'une reprise dans les conditions prévues ci-après au II-C 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, ne respecte pas l'engagement de louer le logement nu pendant neuf ans à usage d'habitation principale (voir BOI-RFPI-SPEC-20-10-20-20, I-B). Cette rupture de l'engagement peut être constituée par un défaut effectif de mise en location après l'expiration du délai de 12 mois imparti pour louer (voir BOI-RFPI-SPEC-20-10-20-30, II-A), 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-20-10-20-20, I-A-1) ;

- le locataire du logement ne remplit pas les conditions de ressources à l'entrée dans les lieux ;

- 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 du foyer fiscal d'un associé, 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;

> **Remarque** : Pour les investissements réalisés avant le 9 octobre 2002, l'avantage fiscal pouvait être remis en cause en cas de location à un ascendant ou un descendant du propriétaire ou de l'un des membres de son foyer fiscal ainsi qu'en cas de location à un ascendant ou un descendant d'un associé de la société propriétaire du logement (voir BOI-RFPI-20-10-20-20, I-C et D).

- le propriétaire du logement, personne physique ou société non passible de l'impôt sur les sociétés, 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 immobilière 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 démembre la propriété (voir BOI-RFPI-SPEC-20-10-20-10, I-C-1-a, n° 30) ;

- le conjoint survivant qui a demandé à bénéficier du dispositif pour le logement acquis ou construit par le couple soumis à imposition commune ne respecte pas l'engagement initial pris par ce dernier.

B. Exceptions

120

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 résilié à l'initiative de leur employeur et sont inscrites comme demandeurs d'emploi à Pôle emploi. 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.

Un lien de causalité doit exister entre l'un ou l'autre de ces évènements et la rupture de l'engagement de location,

En ce sens : RM Goasguen, n° 103053, JO débats AN du 22 novembre 2011, p.12252

Extraits de la réponse

Conformément aux dispositions du g du 1° du I de l'article 31 du code général des impôts (CGI), le bénéfice de la déduction du revenu foncier imposable à l'impôt sur le revenu au titre de l'amortissement « Besson » est subordonné à la condition que le propriétaire prenne l'engagement de louer le logement nu pendant une durée de neuf ans. Lorsque l'engagement de location n'est pas respecté, les déductions pratiquées au titre de l'amortissement font l'objet d'une reprise, sauf lorsque la rupture de l'engagement résulte d'une invalidité, d'un licenciement ou encore du décès du contribuable ou de l'un des membres du couple soumis à imposition commune. Cela étant, un lien de causalité doit exister entre l'un ou l'autre de ces événements et la rupture de l'engagement de location. Cette condition suppose que l'engagement de location ait été pris avant la survenance de l'invalidité, du licenciement ou du décès et que la rupture de l'engagement soit motivée directement par l'un de ces événements. Si le licenciement du contribuable ou de l'un des membres du couple soumis à imposition commune et, consécutivement, la survenance de difficultés financières sont de nature à démontrer l'existence de ce lien de causalité, l'existence de telles contraintes pécuniaires, ne découlant pas de l'un de ces événements, ne saurait, en revanche, constituer une condition à l'absence de remise en cause de l'avantage en cas de non-respect de l'engagement de location. En tout état de cause, la cession ou la reprise du bien par le propriétaire ne peut être considérée comme motivée par le licenciement que dans la mesure où, à la date de la rupture de l'engagement, le contribuable ou l'un des membres du couple soumis à imposition commune est inscrit comme demandeur d'emploi auprès de Pôle emploi.

C. Modalités de remise en cause

1. Généralités

130

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 de reconstruction ou d'agrandissement.

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 9 ans ne sont pas remises en cause, comme le cas échéant, celle afférente 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 manquement délibéré ou de manœuvres frauduleuses du contribuable, de l'application des majorations prévues aux a et c de l'article 1729 du CGI.

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.

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

140

Lorsque les conditions initiales du dispositif ne sont pas respectées, 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 10 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.

> **Remarque** : Il en est ainsi lorsque le bien ne répond pas à la définition de logement, lorsque le logement ou le local a été acquis avant le 1er janvier 1999, lorsque le logement que le contribuable a fait construire a fait l'objet d'une déclaration d'ouverture de chantier avant cette date, lorsqu'il apparaît que le local acquis en vue d'être transformé était affecté à un usage d'habitation, etc.

3. Non-respect d'un engagement

150

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 ».

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.

160

Le système du quotient consiste à :

- diviser la fraction du revenu net foncier correspondant aux déductions réintégrées 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.

Pour un exemple d'application du système du quotient, se reporter au BOI-RFPI-SPEC-20-10-10-30, III-C.

Remarque : Les revenus fonciers des années au titres desquelles l'amortissement a été déduit et pour lesquelles le délai de réclamation est expiré ne peuvent faire l'objet d'aucune nouvelle détermination. Le contribuable ne peut donc prétendre à bénéficier rétroactivement à la déduction forfaitaire au taux de 14 % (jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2005), ni de la déduction des dépenses d'amélioration.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 16/07/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4235-PGP.html/identifiant=BOI-RFPI-SPEC-20-10-20-60-20120912