

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RFPI-SPEC-20-10-20-40-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

RFPI - Revenus fonciers - Dispositif « Besson neuf » - Amortissement du prix d'acquisition de l'immeuble

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 4 : Amortissement du prix d'acquisition de l'immeuble

Sommaire :

- I. Base de la déduction au titre de l'amortissement
 - A. Immeubles acquis neufs ou en l'état futur d'achèvement
 - B. Immeubles acquis inachevés
 - C. Immeubles que le contribuable fait construire
 - 1. Principe
 - 2. Cas particuliers
 - a. Additions de construction
 - b. Construction sur sol d'autrui : bail à construction et emphytéose
 - D. Locaux que le contribuable acquiert en vue de les transformer en logements
 - 1. Nature des travaux
 - a. Travaux de reconstruction et d'agrandissement
 - b. Travaux de réparation
 - c. Travaux d'amélioration
 - 2. Montant des dépenses prises en compte
- II. Point de départ de la période d'amortissement
 - A. Immeubles acquis neufs ou réhabilités
 - B. Immeubles acquis en l'état futur d'achèvement, inachevé ou que le contribuable fait construire
 - C. Locaux transformés en logements
- III. Taux de la déduction
- IV. Calcul de l'annuité déductible

I. Base de la déduction au titre de l'amortissement

1

L'article 2 novodécies de l'annexe III au CGI précise l'assiette de la déduction.

La base d'amortissement est en principe constituée par le prix d'acquisition ou de revient global du logement, y compris la fraction qui se rapporte aux dépendances immédiates et nécessaires telles que les emplacements de stationnement.

Toutefois, lorsque le garage ou l'emplacement de stationnement fait l'objet d'un bail distinct, dans les conditions énoncées au BOI-RFPI-SPEC-20-10-20-10, n° 130), la fraction du prix global d'acquisition ou du prix de revient correspondant à ce garage ou à cet emplacement est exclue de la base amortissable. De même, les frais d'acquisition doivent faire l'objet d'une répartition entre d'une part, les frais afférents à l'acquisition du logement et de ses dépendances entrant dans la base de la déduction et, d'autre part, les frais afférents à l'acquisition du garage ou de la place de stationnement, exclus de cette base.

Lorsque le garage ou l'emplacement de stationnement ne peut pas faire l'objet d'un bail distinct, ce dernier n'étant pas physiquement séparé du logement ou de ses dépendances (cas de l'habitat individuel notamment), les règles de droit commun sont applicables : la base amortissable ne fait l'objet d'aucune réfaction au titre du garage ou de l'emplacement de stationnement.

A. Immeubles acquis neufs ou en l'état futur d'achèvement

10

La déduction est calculée sur le prix d'acquisition majoré des frais afférents à l'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.

20

Lorsque les investissements sont réalisés par une société civile de placement immobilier (SCPI), dont la gérance est confiée à une société de gestion, la partie de la rémunération de cette société destinée à couvrir les frais de recherche des investissements et usuellement fixée à 5 % du montant des souscriptions, peut être considérée comme une commission versée à un intermédiaire pour l'application de ce dispositif.

En revanche, ne sont pas comprises dans la base de la déduction :

- la fraction de la rémunération destinée à couvrir les frais de collecte, qui s'élève également, de façon générale, à 5 % du montant des souscriptions puisqu'elle n'est pas directement liée à l'acquisition de biens immobiliers ;
- la rémunération annuelle de la société de gestion, destinée à couvrir les opérations de gestion administrative de la société (administration générale, information des associés, distribution des revenus) et de gestion du patrimoine (recouvrement des loyers, surveillance et entretien pour assurer le maintien en bon état des immeubles). Cette rémunération est le plus souvent fixée en pourcentage des recettes brutes de la SCPI.

B. Immeubles acquis inachevés

30

La déduction est calculée sur :

- le prix d'acquisition du local inachevé majoré des frais afférents à cette acquisition définis ci-dessus, au I-A-1, n° 10 ;
- le montant des travaux d'achèvement de la construction, y compris les travaux d'aménagement

intérieur que le contribuable réalise ou fait réaliser dès lors qu'ils ont pour objet de rendre habitable un logement neuf et qu'ils peuvent être regardés comme indissociables de l'opération de construction.

C. Immeubles que le contribuable fait construire

1. Principe

40

La base de la déduction au titre de l'amortissement est déterminée, pour les logements que le contribuable fait construire, à la date d'achèvement des travaux de construction. Elle comprend :

- le prix d'acquisition du terrain nu ou, en cas d'acquisition à titre gratuit, la valeur pour laquelle le terrain nu est entré dans le patrimoine du contribuable, même si l'acquisition est antérieure au 1er janvier 1999, augmenté des frais afférents à cette acquisition définis au I-A-1, n° 10 . Aucun correctif prenant en compte l'érosion monétaire ou la durée de détention du terrain n'est appliqué sur ce prix ou cette valeur ;
- le prix payé pour la construction du logement : frais d'architecte, prix d'achat des matériaux, mémoires des entrepreneurs, salaires versés aux ouvriers et charges sociales y afférentes et autres frais généraux engagés pour la construction qui ne constituent pas des charges déductibles des revenus fonciers. Entrent dans cette dernière catégorie les impôts, taxes ou redevances qui constituent un élément du prix de revient de l'immeuble. Pour une liste non limitative de ces contributions, se reporter au [BOI-RFPI-BASE-20-50](#), II-C. Le travail personnellement effectué par le contribuable n'est pas pris en compte ;
- le prix payé pour l'installation des équipements initiaux du logement (équipement sanitaire, chauffage,...).

50

Sont en revanche exclus de cette base, la valeur d'acquisition ou le prix de revient des constructions existantes ainsi que les frais de démolition de ces constructions. Si ces constructions ont été acquises en même temps que leur terrain d'assiette, les frais d'acquisition doivent faire l'objet d'une répartition entre, d'une part, les frais afférents à l'acquisition du terrain nu entrant dans la base de la déduction et, d'autre part, les frais afférents à l'acquisition de l'immeuble destiné à être démoli, exclus de cette base.

2. Cas particuliers

a. Additions de construction

60

Les travaux d'addition de construction réalisés sur un immeuble existant autres que les travaux d'agrandissement visés infra au I-D-1-a peuvent entrer dans le champ de la déduction au titre de l'amortissement lorsque les conditions prévues au [BOI-RFPI-SPEC-20-10-20-10](#), II-D-5-b-1° sont réunies.

La base de la déduction est différente selon que la construction initiale est placée ou non sous le régime de la déduction au titre de l'amortissement :

- la construction initiale n'est pas placée sous le régime de la déduction au titre de l'amortissement. Dans ce cas, la déduction est calculée sur :
 - le prix payé pour l'addition de construction tel que défini ci-dessus pour les immeubles que le contribuable fait construire ;
 - une quote-part du prix ou de la valeur d'acquisition du terrain d'assiette de l'ensemble de l'immeuble

déterminée en multipliant le prix ou la valeur totale d'acquisition du terrain nu par le rapport existant entre la surface hors œuvre nette des locaux nouvellement construits et la surface hors œuvre nette de l'ensemble de l'immeuble, après addition de construction ;

- le cas échéant, une quote-part, déterminée selon les mêmes modalités, du prix ou de la valeur d'acquisition de la parcelle de terrain supplémentaire acquise en vue de permettre l'addition de construction. Cette parcelle est retenue dans la limite du terrain d'assiette de la nouvelle construction et de ses dépendances immédiates et nécessaires (garages, parking, cours, voies d'accès,...) ou de la superficie nécessaire prévue par les règlements d'urbanisme pour l'édification des nouvelles constructions.

- la construction initiale est placée sous le régime de la déduction au titre de l'amortissement prévue au [f ou au g du 1° du I de l'article 31 du CGI](#). La base de la déduction afférente à l'addition de construction se limite alors :

- au prix payé pour l'addition de construction ;
- majoré, lorsqu'il y a lieu, du prix ou de la valeur d'acquisition de la parcelle de terrain supplémentaire acquise en vue de permettre l'addition de construction, retenue dans la limite précitée.

b. Construction sur sol d'autrui : bail à construction et emphytéose

70

La base de la déduction au titre de l'amortissement dont peut bénéficier le propriétaire des constructions réalisées sur le sol d'autrui ne comprend que le prix payé pour la construction du logement. La valeur du terrain n'est pas prise en compte dès lors que le contribuable n'en est pas propriétaire à la date d'achèvement des constructions (voir sur ce point: [BOI-RFPI-SPEC-20-10-20-10](#), II-D-5-b-2°)..

En revanche, lorsque le propriétaire du logement construit sur le sol d'autrui acquiert le terrain d'assiette avant la date d'achèvement des constructions, le prix d'acquisition du terrain ou, en cas d'acquisition à titre gratuit, la valeur pour laquelle le terrain est entré dans le patrimoine du contribuable sont compris dans la base amortissable.

D. Locaux que le contribuable acquiert en vue de les transformer en logements

80

La base de la déduction est constituée :

- d'une part, du prix d'acquisition du local majoré des frais afférents à l'acquisition : honoraires de notaire, commissions versées aux intermédiaires, droits de timbre et droits de mutation à titre onéreux (taxe de publicité foncière et droits d'enregistrement) ;
- d'autre part, du montant des travaux de transformation en logement 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.

La base de la déduction au titre de l'amortissement s'apprécie, pour les locaux que le contribuable acquiert en vue de les transformer en logements, à la date d'achèvement des travaux de transformation. Il s'ensuit que les travaux de reconstruction et d'agrandissement réalisés postérieurement à l'achèvement des travaux de transformation en logement ne sont pas compris dans la base amortissable mais ouvrent droit à la déduction au titre de l'amortissement spécifique aux dépenses de reconstruction et

d'agrandissement (voir [BOI-RFPI-SPEC-20-10-20-50](#), I). La même règle s'applique aux travaux d'amélioration (voir [BOI-RFPI-SPEC-20-10-20-50](#), II).

Lorsque l'opération de transformation porte sur un immeuble mixte (voir [BOI-RFPI-SPEC-20-10-20-10](#), II-6-a-2°-b°), la base de la déduction comprendra :

- la fraction, évaluée par le contribuable sous le contrôle de l'administration, du prix d'acquisition du local et des frais afférents à cette acquisition correspondant aux seuls locaux affectés à un usage autre que l'habitation et à partir desquels il y a création de logements pouvant faire l'objet d'une utilisation distincte ;
- les travaux de transformation réalisés sur lesdits locaux ;
- la quote-part des travaux réalisés sur les parties communes à condition qu'ils soient indissociables de l'opération de transformation de ces locaux.

1. Nature des travaux

a. Travaux de reconstruction et d'agrandissement

90

Ces travaux s'entendent normalement de ceux qui ont pour effet d'apporter une modification importante au gros-œuvre de locaux existants, des travaux d'aménagement interne qui par leur importance équivalent à une reconstruction ou encore de ceux qui ont pour effet d'accroître le volume ou la surface habitable de locaux existants. D'une manière plus générale, la jurisprudence assimile à une reconstruction les travaux qui comportent la création de nouveaux locaux d'habitation dans des locaux précédemment affectés à un autre usage.

Remarque : Pour plus de précisions, voir [BOI-RFPI-BASE-20-30-10](#), C.

b. Travaux de réparation

100

Il s'agit des travaux ayant pour objet de remettre un immeuble en bon état et d'en permettre un usage normal sans en modifier la consistance, l'agencement ou l'équipement initial (cf. [BOI-RFPI-BASE-20-30-10](#), A).

La prise en compte de ces dépenses pour le calcul de la déduction au titre de l'amortissement suppose que les travaux concernés participent réellement à l'opération de transformation des locaux, c'est-à-dire qu'ils soient indissociables de celle-ci. Tel est le cas par exemple des travaux d'électricité et de plomberie destinés à rendre l'immeuble habitable.

A l'inverse, les dépenses de réparation dissociables de l'opération de transformation, telle la réfection de la toiture d'un immeuble vétuste qui aurait dû être effectuée indépendamment de la transformation des locaux en logement, n'ont pas à être prises en compte pour le calcul de la déduction au titre de l'amortissement. Ces dépenses restent déductibles des revenus fonciers dans les conditions de droit commun.

Remarque : Pour plus de détails, voir éléments de jurisprudence dans le [BOI-RFPI-BASE-20-30-20](#), D.

c. Travaux d'amélioration

110

Ce sont ceux qui ont pour objet d'apporter à un immeuble un équipement ou un élément de confort

nouveau ou mieux adapté aux conditions modernes de vie, sans modifier cependant la structure de cet immeuble.

Il est rappelé que les dépenses d'amélioration réalisées dans un local qui n'est pas affecté à l'habitation au moment de l'exécution des travaux ne sont pas normalement déductibles des revenus fonciers (CGI, art. 31-I-1°-b). Par exception à ce principe, la loi permet la déduction des dépenses d'amélioration afférentes aux locaux professionnels et commerciaux destinées à faciliter l'accueil des personnes handicapées ou à protéger les locaux des effets de l'amiante, à l'exclusion des frais correspondant à des travaux de construction, de reconstruction ou d'agrandissement (CGI, art. 31-I-1°b bis).

Dès lors, il convient de procéder à la distinction suivante :

- dépenses d'amélioration afférentes aux locaux professionnels et commerciaux destinées à faciliter l'accueil des personnes handicapées ou à protéger les locaux des effets de l'amiante. Elles restent déductibles au titre de l'année de leur paiement et sont donc exclues de la base de calcul de la déduction au titre de l'amortissement. Il n'en va différemment que lorsque les travaux réalisés à l'occasion de la transformation correspondent à des travaux de reconstruction ou d'agrandissement ou sont indissociables de tels travaux (voir BOI-RFPI-BASE-20-30-10).

- autres dépenses d'amélioration : ces dépenses doivent normalement être prises en compte pour le calcul de la déduction au titre de l'amortissement.

2. Montant des dépenses prises en compte

120

Le montant des travaux de transformation ainsi définis s'entend notamment des frais d'architecte, du prix d'achat des matériaux, des mémoires des entrepreneurs, des salaires versés aux ouvriers et des charges sociales y afférentes et autres frais généraux engagés pour la transformation qui ne constituent pas des charges déductibles des revenus fonciers. Le travail personnel du contribuable n'est pas pris en compte.

II. Point de départ de la période d'amortissement

A. Immeubles acquis neufs ou réhabilités

130

La période d'amortissement a pour point de départ le premier jour du mois de l'acquisition du logement.

B. Immeubles acquis en l'état futur d'achèvement, inachevé ou que le contribuable fait construire

140

La période d'amortissement a pour point de départ le premier jour du mois de l'achèvement du logement.

Pour déterminer la date d'achèvement du logement ouvrant droit à la déduction au titre de l'amortissement, il convient de se référer aux conditions d'application de l'exonération temporaire de taxe foncière sur les propriétés bâties pour les diverses catégories de constructions nouvelles, reconstructions et additions de construction (BOI-IF-TFB-10-60-10-20, II).

Selon une jurisprudence constante du Conseil d'Etat, un logement est considéré comme achevé lorsque l'état d'avancement des travaux en permet une utilisation effective, c'est-à-dire lorsque les locaux sont habitables. Tel est le cas, notamment, lorsque le gros œuvre, la maçonnerie, la couverture, les sols et les plâtres intérieurs sont terminés et les portes extérieures et fenêtres posées, alors même que certains aménagements d'importance secondaire et ne faisant pas obstacle à l'installation de l'occupant resteraient à effectuer (exemple : pose de papiers peints ou de moquette).

Dans les immeubles collectifs, l'état d'avancement des travaux s'apprécie distinctement pour chaque appartement et non globalement à la date d'achèvement des parties communes.

C. Locaux transformés en logements

150

La période d'amortissement a pour point de départ le premier jour du mois de l'achèvement des travaux de transformation. En ce qui concerne la notion d'achèvement à prendre en compte, voir ci-dessus II-B.

III. Taux de la déduction

160

La déduction au titre de l'amortissement est pratiquée pendant neuf ans. Elle est égale à 8 % de la base définie ci-dessus au I les cinq premières années et à 2,5 % de cette base les quatre années suivantes.

170

A l'issue de cette période de neuf ans, et en cas de poursuite de reconduction ou de renouvellement du contrat de location avec le même locataire, le contribuable peut continuer à bénéficier par période de trois ans et dans la limite de six ans, d'une déduction au titre de l'amortissement au taux de 2,5 %, dès lors que la condition de loyer reste remplie. Cette prorogation est applicable alors même que les ressources dudit locataire auraient dépassé le montant du plafond prévu par l'[article 2 terdecies de l'annexe III au CGI](#).

Il en est de même en cas de changement de titulaire du bail si les conditions de loyer et de ressources du locataire sont toutes deux remplies.

180

Le total des déductions représente donc 50%, 57,5% ou 65% de la valeur du logement selon que le contribuable n'a pas prolongé son engagement, l'a prolongé pour une seule période triennale ou l'a prolongé pour deux périodes triennales.

IV. Calcul de l'annuité déductible

190

L'[article 2 vicies de l'annexe III au CGI](#) prévoit les modalités de calcul de l'annuité déductible.

Lorsque le point de départ de la période d'amortissement a lieu après le 31 janvier de l'année d'imposition, les première et dernière annuités d'amortissement sont réduites prorata temporis. Il en est de même la sixième année compte tenu de la baisse de 8 % à 2,5 % du taux de la déduction, et le cas échéant, l'année de reprise de l'engagement par le conjoint survivant. Cette réduction s'effectue selon les modalités suivantes.

200

Pour la première année, la déduction calculée sur les bases d'amortissement précisées au I est admise dans la proportion existant entre, d'une part, le nombre de mois décompté à partir de celui, selon le cas,

de l'achèvement de l'immeuble ou de son acquisition si elle est postérieure, de l'achèvement des travaux de transformation du local en logement ou encore de l'achèvement des travaux de reconstruction, d'agrandissement ou d'amélioration jusqu'à la fin de l'année et, d'autre part, le nombre douze.

210

Lorsque la déduction au titre de l'amortissement, prorogée ou non, prend fin en cours d'année, elle est admise dans la proportion existant entre, d'une part, le nombre entier de mois compris entre le 1er janvier et le premier jour du mois au cours duquel expire l'annuité d'amortissement et, d'autre part, le nombre douze.

220

Lorsque le taux d'amortissement est réduit de 8 % à 2,5 % en cours d'année, chaque période est décomptée selon les modalités définies ci-dessus. Il en est de même l'année de reprise de l'engagement par le conjoint survivant ([BOI-RFPI-SPEC-20-10-20-30](#), III, n° 120).

Exemple : Un contribuable acquiert un logement neuf le 20 septembre N. La base de la déduction au titre de l'amortissement s'élève à 100 000 €. Les déductions opérées sont les suivantes :

- N (première année) : $100\ 000 \times 8\ \% \times 4/12 = 2\ 667\ \text{€}$

- N+1 à N+4 : $100\ 000 \times 8\ \% = 8\ 000\ \text{€}$

- N+5 (sixième année) [$100\ 000 \times 8\ \% \times 8/12$] + [$100\ 000 \times 2,5\ \% \times 4/12$] = 6 167 €

- N+6 à N+8 : $100\ 000 \times 2,5\ \% = 2\ 500\ \text{€}$

- N+9 (dixième année) : $100\ 000 \times 2,5\ \% \times 8/12 = 1\ 666\ \text{€}$

Total des déductions effectuées : $2\ 667\ \text{€} + (4 \times 8\ 000\ \text{€}) + 6\ 167\ \text{€} + (3 \times 2\ 500\ \text{€}) + 1\ 666\ \text{€} = 50\ 000\ \text{€}$, soit 50 % du prix d'acquisition du bien.

Dans le cas où, à l'issue de cette période de neuf ans, le contribuable continue à bénéficier de la déduction au titre de l'amortissement pour une période de 3 ans, les déductions opérées sont les suivantes :

- de N à N+8 : idem que ci-dessus

- N+9 à N+11 : $100\ 000 \times 2,5\ \% = 2\ 500\ \text{€}$

- N+12 : $100\ 000 \times 2,5\ \% \times 8/12 = 1\ 666\ \text{€}$.

Total des déduction effectuées : $2\ 667\ \text{€} + (4 \times 8\ 000\ \text{€}) + 6\ 167\ \text{€} + (6 \times 2\ 500\ \text{€}) + 1\ 666\ \text{€} = 57\ 500\ \text{€}$, soit 57,5 % du prix d'acquisition du bien.