

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

5 D-3-05

N° 34 du 21 FEVRIER 2005

IMPOT SUR LE REVENU. REVENUS FONCIERS.
DEDUCTION AU TITRE DE L'AMORTISSEMENT.
LOGEMENTS DONNES EN LOCATION.
SOUSCRIPTION DE PARTS DE SCPI.
ARTICLE 91 DE LA LOI N° 2003-590 RELATIVE
A L'URBANISME ET L'HABITAT DU 2 JUILLET 2003.

(C.G.I., art. 31-I-1° g et h et 31 bis)

NOR : BUD F 05 20218 J

PRESENTATION

L'article 91 de la loi n° 2003-590 du 2 juillet 2003 relative à l'urbanisme et l'habitat apporte les aménagements suivants.

1 – La déduction au titre de l'amortissement « Besson-neuf » prévue au g du 1° du I de l'article 31 du code général des impôts (CGI) est supprimée pour les investissements réalisés à compter du 3 avril 2003.

2 – Une nouvelle déduction au titre de l'amortissement « Robien » est mise en place en faveur des logements neufs. Codifiée au h du 1° du I de l'article 31 du CGI, elle s'applique, sous certaines conditions, aux logements acquis ou achevés à compter du 1^{er} janvier 2003.

Elle reprend pour l'essentiel l'économie générale du dispositif « Besson-neuf ». Les principales nouveautés sont l'extension de l'avantage fiscal aux acquisitions en vue de leur réhabilitation de logements ne satisfaisant pas aux caractéristiques de la décence (désignée ci-après par l'expression « Robien réhabilitation »), l'absence de plafonds de ressources, l'application d'un nouveau zonage aux plafonds de loyers et la possibilité de donner en location le logement à un organisme public ou privé qui le donne en sous-location nue à usage d'habitation principale. Par commodité, la présente instruction désigne ce nouveau dispositif par l'expression « Robien logement ».

3 – Une déduction au titre de l'amortissement spécifique est prévue en faveur des souscriptions en numéraire au capital initial ou des augmentations de capital de sociétés civiles de placements immobiliers. La souscription doit être affectée pour 95% de son montant à un investissement pour lequel les conditions d'application de la déduction prévue au h du 1° du I de l'article 31 du même code sont réunies. Cette nouvelle déduction est pratiquée immédiatement par l'associé sous réserve d'un engagement de location souscrit par la SCPI et de conservation des parts par les associés. Par commodité, la présente instruction désigne ce nouveau dispositif par l'expression « Robien SCPI ».

SOMMAIRE

TITRE 1 : SUPPRESSION DU DISPOSITIF « BESSON NEUF »

TITRE 2 : NOUVELLE DEDUCTION AU TITRE DE L'AMORTISSEMENT des logements neufs et assimilés « ROBIEN LOGEMENT »

CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION DE LA NOUVELLE DEDUCTION AU TITRE DE L'AMORTISSEMENT

Section 1 : Personnes concernées

A. PERSONNES PHYSIQUES

B. SOCIETES NON SOUMISES A L'IMPOT SUR LES SOCIETES

I. Nature des sociétés

II. Titres concernés

C. CAS PARTICULIERS

I. Immeuble ou parts sociales dont le droit de propriété est démembré

1. Principe : exclusion des immeubles ou parts sociales dont le droit de propriété est démembré

2. Exception en faveur des démembrements de propriété consécutifs au décès du contribuable

II. Indivision

Section 2 : Immeubles concernés

A. PROPRIETES URBAINES

B. IMMEUBLES SITUES EN France

C. BIENS A USAGE DE LOGEMENT

I. Immeubles à usage de logement

II. Dépendances

III. Garages et emplacements de stationnement

Section 3 : Investissements concernés

A. NATURE DES INVESTISSEMENTS ELIGIBLES

I. Acquisition de logements neufs

II. Acquisition de logements en l'état futur d'achèvement

III. Acquisition de logements qui ont fait l'objet de la part du vendeur de travaux de transformation ou de réhabilitation

IV. Acquisition de locaux inachevés

V. Logements que le contribuable fait construire

a) Additions de construction

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

VI. Acquisition de locaux affectés à un usage autre que l'habitation en vue de leur transformation en logements

1. Local affecté à un usage autre que l'habitation

a) Principe

b) Cas particuliers

• **Cas d'un immeuble affecté à usage d'hôtel**

• **Transformation d'un immeuble mixte**

• **Transformation de dépendances en logements**

2. Notion de transformation

VII. Acquisition de logements ne satisfaisant pas aux caractéristiques de décence en vue de leur réhabilitation

1. Situation au regard de la décence du logement

2. Nature des travaux de réhabilitation

3. Fourniture d'états et attestations

4. Tableau de synthèse

B. DATE DE REALISATION DES INVESTISSEMENTS

CHAPITRE 2 : ECONOMIE DU DISPOSITIF

Section 1 : Condition d'application

A. AFFECTATION DES LOGEMENTS

I. Location à usage de résidence principale

1. Location effective et continue d'un logement nu

2. Habitation principale du locataire

3. Qualité du locataire

4. Location à un organisme public ou privé qui le donne en sous-location nue à usage d'habitation principale

- a) Qualité du locataire personne morale
- b) Sous-location à titre d'habitation principale
- c) Sous-location nue
- d) Sous-location effective et continue
- e) Exclusion des activités hôtelières ou parahôtelières

II. Plafonnement des loyers

1. Plafonds mensuels de loyer par mètre carré

- a) Plafonds applicables pour le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement
- b) Cas particuliers des locations conclues avec un organisme public ou privé
- c) Révision des plafonds
- d) Zone de situation de l'immeuble

2. Surface à prendre en compte

B. CONDITIONS D'OPTION

I. Personnes concernées par l'option

1. Propriétaire de l'immeuble

- a) Personnes physiques
- b) Sociétés

2. Porteurs de parts

II. Contenu de l'option : l'engagement de location

a) Délai de location

b) Durée de location

III. Reprise de l'engagement

IV. Caractère irrévocable de l'option

Section 2 : Amortissement du prix d'acquisition de l'immeuble

A. BASE DE LA DEDUCTION AU TITRE DE L'AMORTISSEMENT

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

II. Immeubles acquis inachevés

III. Immeubles que le contribuable fait construire

1. Principe

2. Cas particuliers

- Additions de construction
- Construction sur sol d'autrui : bail à construction et emphytéose

IV. 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

V. Logements ne répondant pas aux critères de décence que le contribuable acquiert en vue de les réhabiliter

B. POINT DE DEPART DE LA PERIODE D'AMORTISSEMENT

I. Immeubles acquis neufs et locaux assimilés aux logements neufs

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

III. Locaux transformés en logements

IV. Logements ne répondant pas aux critères de décence réhabilités

C. TAUX DE LA DEDUCTION

D. CALCUL DE L'ANNUITE DEDUCTIBLE

Section 3 : Amortissement des dépenses de reconstruction, d'agrandissement et d'amélioration

A. DEPENSES DE RECONSTRUCTION ET D'AGRANDISSEMENT

I. Condition : engagement de location

II. Modalités de la déduction

B. DEPENSES D'AMELIORATION

I. Déduction au titre de l'amortissement obligatoire

II. Modalités de la déduction

Section 4 : Conséquences sur le régime fiscal du bailleur

A. Baisse du taux de la déduction forfaitaire

B. EXCLUSION DE L'APPLICATION DE la déduction forfaitaire majorée

C. déficits fonciers

D. Sort des plus-values immobilières

E. Non-cumul avec d'autres avantages fiscaux

Section 5 : Remise en cause de l'avantage fiscal

A. CAS DE REMISE EN CAUSE

B. Exceptions

C. MODALITES DE REMISE EN CAUSE

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

II. Non-respect d'un engagement

CHAPITRE 3 : OBLIGATIONS DES CONTRIBUABLES ET DES SOCIETES

Section 1 : Logement donné en location par une personne physique

A. Déduction au titre de l'amortissement DE L'INVESTISSEMENT INITIAL

I. Documents à fournir quelle que soit la nature de l'investissement

II. Documents à fournir pour certains types d'investissement

III. Documents à fournir en cas de location à un organisme public ou privé

B. Déduction au titre de l'amortissement des dépenses de reconstruction et d'agrandissement

C. Reprise par le conjoint survivant ou assimilé

Section 2 : Immeuble donné en location par une société

A. Obligations des sociétés

I. Obligations déclaratives à l'égard de l'administration

II. Obligations à l'égard des associés

1. Fourniture d'une attestation annuelle

2. Dépôt des titres\$

B. Obligations des associés

I. Engagement de conservation des titres

II. Justificatifs à produire les années suivantes

Titre 3 : NOUVELLE DEDUCTION AU TITRE DE L'AMORTISSEMENT de la souscription en numéraire de parts de SCPI (« ROBIEN SCPI »)

CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION DU NOUVEAU DISPOSITIF

Section 1 : Personnes concernées

A. PERSONNES PHYSIQUES

B. SOCIETES NON SOUMISES A L'IMPOT SUR LES SOCIETES

I. Nature des sociétés

II. Titres concernés

C. CAS PARTICULIERS

I. Parts sociales dont le droit de propriété est démembré

II. Indivision

Section 2 : Souscriptions concernées

A. Nature de LA SOUSCRIPTION

I. Nature de la société civile de placement immobilier

II. Parts ouvrant droit à l'amortissement

B. AFFECTATION DE 95 % de la souscription

I. Affectation de la souscription

II. Appréciation du pourcentage d'affectation de la souscription

III. Délai pour affecter la souscription

C. DATE DE LA SOUSCRIPTION

CHAPITRE 2 : ECONOMIE DU NOUVEAU DISPOSITIF

Section 1 : Conditions d'application de la déduction au titre de l'amortissement

a. option du SOUSCRIPTEUR

I. Personnes concernées par l'option

II. Contenu de l'option : l'engagement de conservation des parts

III. Cas particulier des fusions de SCPI

IV. Reprise de l'engagement

V. Caractère irrévocable de l'option

B. engagement de la SCPI

Section 2 : Amortissement de 95 % du prix de souscription des parts de SCPI

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

B. POINT DE DEPART DE LA PERIODE D'AMORTISSEMENT

C. TAUX DE LA DEDUCTION

d. calcul de l'annuité déductible

Section 3 : Conséquences sur le régime fiscal de de la SCPI et de ses associés

A. BAISSSE DU TAUX DE LA DEDUCTION FORFAITAIRE

B. NON CUMUL AVEC D'AUTRES AVANTAGES FISCAUX

Section 4 : Remise en cause de l'avantage fiscal

A. Cas de remise en cause

B. Exceptions

C. MODALITES DE REMISE EN CAUSE

CHAPITRE 3 : OBLIGATIONS DES CONTRIBUABLES ET DES SOCIETES

Section 1 : Obligations des associés

- A. Engagement de conservation des titres
- B. REPRISE PAR LE CONJOINT SURVIVANT OU ASSIMILE
- C. JUSTIFICATIFS A PRODUIRE LES ANNEES SUIVANTES

Section 2 : Obligations des sociétés

A. Obligations à l'égard des associés

I. Dépôt des titres

II. Fourniture d'une attestation annuelle

B. Obligations à l'égard de l'administration

TITRE I : SUPPRESSION DU DISPOSITIF « BESSON-NEUF »

1. L'article 91 de la loi du 2 juillet 2003 relative à l'urbanisme et l'habitat supprime, pour les investissements réalisés à compter du 3 avril 2003, le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement des logements neufs donnés en location dans le secteur intermédiaire prévue au g du 1° du I de l'article 31 du code général des impôts (dispositif dit « Besson – neuf »).

Ce dispositif reste toutefois applicable aux investissements pour lesquels une option a déjà été exercée.

2. Par ailleurs, le décret n° 2003-1219 du 19 décembre 2003 (publié au Journal officiel du 21 décembre 2003) modifie les plafonds de ressources applicables pour le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement « Besson-neuf ». Un nouveau zonage est appliqué (zones A, B et C) pour l'appréciation des plafonds de ressources.

Les plafonds de loyer ne sont pas modifiés (CGI, ann. III, art. 2 terdecies). L'ancien zonage (zones I bis, I, II et III) reste donc applicable.

3. Les modalités de révision des plafonds de loyer sont aménagées par le décret du 19 décembre 2003 précité. Ainsi, les plafonds de loyer sont relevés chaque année, au 1^{er} janvier, dans la même proportion que la variation de la moyenne sur quatre trimestres de l'indice national mesurant le coût de la construction publiée par l'Institut national de la statistique et des études économiques. La moyenne mentionnée ci-dessus est celle des quatre derniers indices connus au 1^{er} novembre qui précède la date de référence, et non plus au 1^{er} janvier (CGI, ann. III, art. 2 duodecies).

Voir BOI 5 D-2-04 du 30 mars 2004 pour les plafonds mensuels de loyers et de ressources applicables en 2003 et 2004.

4. Le tableau figurant en annexe 7 à la présente instruction récapitule les principales caractéristiques des différents régimes d'encouragement à l'investissement immobilier locatif.

titre II : NOUVELLE DEDUCTION AU TITRE DE L'AMORTISSEMENT des logements neufs « ROBIEN LOGEMENT »

5. L'article 91 de la loi du 2 juillet 2003 relative à l'urbanisme et l'habitat crée le dispositif « Robien » qui se substitue au régime « Besson-neuf » pour les logements acquis ou construits à compter du 3 avril 2003. Il est codifié au h du 1° du I de l'article 31 du CGI.

CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION DE LA NOUVELLE DEDUCTION AU TITRE DE L'AMORTISSEMENT

6. La déduction au titre de l'amortissement est réservée à des personnes physiques ou morales dont les revenus tirés de la location d'un logement sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers

(section 1). Les propriétés urbaines doivent être situées en France et être à usage de logement (section 2). Enfin, les investissements éligibles doivent être réalisés à compter d'une certaine date (section 3).

Section 1 : Personnes concernées

A. PERSONNES PHYSIQUES

7. Le bénéfice de la nouvelle déduction au titre de l'amortissement est réservé aux contribuables dont les revenus provenant de la location du logement sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers. Il ne s'applique donc pas aux logements inscrits à l'actif d'une entreprise individuelle même s'ils sont loués nus.

8. Le logement peut être la propriété des deux époux ou d'un seul d'entre eux ou encore des personnes à la charge du foyer fiscal au sens des articles 196 à 196 B du CGI.

9. Les contribuables qui n'ont pas leur domicile fiscal en France peuvent bénéficier de ces mesures dès lors que les revenus tirés de la location du logement sont imposables en France dans la catégorie des revenus fonciers.

B. SOCIETES NON SOUMISES A L'IMPOT SUR LES SOCIETES

I. Nature des sociétés

10. Les immeubles peuvent être la propriété d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés autre qu'une société civile de placement immobilier (SCPI), qu'il s'agisse par exemple d'une société civile immobilière de gestion, d'une société immobilière de copropriété dont l'article 1655 ter du CGI prévoit le régime fiscal ou de toute autre société de personnes (société en nom collectif, société en participation) dans la mesure où les revenus de ces immeubles sont imposés entre les mains des associés dans la catégorie des revenus fonciers.

11. Les sociétés civiles de placement immobilier (SCPI), régies par les articles L. 214-50 et suivants du code monétaire et financier, sont exclues du champ d'application de la nouvelle déduction au titre de l'amortissement des logements neufs prévue au h du 1° du I de l'article 31 du CGI. Une déduction au titre de l'amortissement spécifique applicable aux souscriptions en numéraire de parts de SCPI est, en effet, prévue à l'article 31 bis du CGI (voir n°s. **210.** et s.).

Aucune exception à ce principe d'exclusion n'est prévue. En particulier, la circonstance que tout ou partie des associés souscripteurs se soient abstenus d'opter pour le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement de la souscription de leurs parts au capital de la SCPI n'a pas pour effet d'autoriser la société à pratiquer elle-même une déduction au titre de l'amortissement du logement.

II. Titres concernés

12. Les parts des sociétés doivent être détenues dans le cadre de la gestion du patrimoine privé du contribuable. Elles ne peuvent donc figurer à l'actif d'une société ou d'une entreprise individuelle alors même que les résultats de celles-ci seraient soumis à l'impôt sur le revenu.

En revanche, lorsque ces titres sont détenus par une société non soumise à l'impôt sur les sociétés autre qu'une société civile de placement immobilier (SCPI) dont l'activité revêt également un caractère purement civil, les membres de cette société, dont la part dans les bénéfices sociaux relève de la catégorie des revenus fonciers, peuvent bénéficier de la déduction au titre de l'amortissement.

C. CAS PARTICULIERS

I. Immeuble ou parts sociales dont le droit de propriété est démembre

1. Principe d'exclusion des immeubles ou parts sociales dont le droit de propriété est démembre

13. Les dispositions du h du 1° du I de l'article 31 du CGI ne s'appliquent pas aux immeubles dont le droit de propriété est démembre. Il s'ensuit que le démembrement de propriété de tout ou partie des éléments entrant dans la base amortissable, tels que le logement, ses dépendances immédiates et

nécessaires ou son terrain d'assiette, fait obstacle pour l'ensemble de l'immeuble au bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement.

De même, la déduction au titre de l'amortissement n'est pas applicable aux revenus des parts de sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés entrant dans le champ d'application du h du 1° du I de l'article 31 du CGI (société civile immobilière, société d'attribution, etc.) dont le droit de propriété est démembré. Si le porteur détient à la fois des parts dont le droit de propriété est démembré et des parts en pleine propriété, il ne peut bénéficier de la déduction au titre de l'amortissement qu'à raison des revenus procurés par ces dernières.

14. Lorsque le démembrement du droit de propriété de l'immeuble ou des parts sociales intervient après la date de souscription de l'engagement de location et avant son expiration, l'avantage fiscal est en principe remis en cause (voir nos **179.** et s.).

2. Exception en faveur des démembrements de propriété consécutifs au décès du contribuable

15. Lorsque le démembrement du droit de propriété de l'immeuble ou des droits sociaux placés sous le régime de la déduction au titre de l'amortissement résulte du décès de l'un des époux soumis à imposition commune, le conjoint survivant titulaire de l'usufruit peut demander la reprise à son profit, dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités (voir n° **117.**), du régime de déduction au titre de l'amortissement pour la période restant à courir à la date du décès. Ces dispositions sont également applicables aux partenaires liés par un pacte civil de solidarité soumis à une imposition commune.

II. Indivision

16. La location d'un logement en indivision ouvre droit à la déduction au titre de l'amortissement si toutes les conditions sont respectées. Chaque indivisaire déduit des revenus lui revenant la fraction de l'amortissement correspondant à sa quote-part indivise. En outre, compte tenu de la nature juridique de l'indivision et des objectifs de la loi, les conditions suivantes doivent simultanément être remplies :

- les indivisaires doivent s'engager conjointement à louer l'immeuble nu ou à conserver leurs parts sociales pendant une durée de neuf ans (voir nos **101.** et s.) ;

- le locataire du logement doit être une personne autre que l'un des indivisaires ou une personne fiscalement à la charge de l'un d'eux.

17. Lorsque l'événement à l'origine de l'indivision intervient après la date de souscription de l'engagement de location ou de conservation des parts et avant son expiration, la déduction au titre de l'amortissement des logements est remise en cause sous réserve des exceptions prévues par la loi (voir n° **180.**) et, en toute hypothèse, cesse de s'appliquer pour l'avenir.

Il en est ainsi quand bien même l'indivision résulterait du décès de l'un des époux soumis à imposition commune. En effet, si dans ce dernier cas le conjoint survivant devient titulaire d'une quote-part indivise, il ne peut pas demander la reprise à son profit du régime de la déduction au titre de l'amortissement, cette possibilité n'étant offerte qu'au conjoint survivant attributaire du bien ou titulaire de son usufruit. Les droits du conjoint survivant s'apprécient à la date du règlement de la succession. L'avantage fiscal n'est donc pas remis en cause tant que la succession n'est pas définitivement réglée.

Section 2 : Immeubles concernés

A. PROPRIETES URBAINES

18. La déduction au titre de l'amortissement ne s'applique qu'aux propriétés urbaines. Elle ne peut, par conséquent, bénéficier aux logements qui font partie intégrante d'une exploitation agricole (sur la distinction des propriétés urbaines et rurales, cf. DB 5 D-213 n° 4, édition du 10 mars 1999).

B. IMMEUBLES SITUES EN FRANCE

19. Les logements doivent être situés sur le territoire métropolitain ou dans l'un des quatre

départements d'outre-mer : Guadeloupe, Guyane, Martinique et Réunion.

C. BIENS A USAGE DE LOGEMENT

I. Immeubles à usage de logement

20. La nouvelle déduction au titre de l'amortissement ne s'applique qu'aux locaux à usage d'habitation. La circonstance que le logement donné en location constitue également le domicile commercial de l'entreprise du locataire n'est pas de nature à faire échec à l'application de cet avantage fiscal dès lors que le logement donné en location est totalement affecté à usage d'habitation.

21. Les locaux à usage mixte ne peuvent en principe ouvrir droit au bénéfice de la nouvelle déduction au titre de l'amortissement. Toutefois, il est admis que la partie du logement louée à usage d'habitation principale ouvre droit à l'avantage fiscal si le local est affecté à l'habitation pour les trois quarts au moins de sa superficie.

Pour déterminer si cette condition est remplie, il faut prendre en considération le rapport existant entre, d'une part, la superficie développée des pièces considérées comme affectées à l'habitation principale et de leurs dépendances (caves, greniers, terrasses, balcons, garages, etc.) et, d'autre part, la superficie développée totale du bien. La ventilation de la surface fait l'objet d'une note annexe qui doit être jointe à l'engagement de location.

22. Le respect de cette condition est apprécié local par local. Si un contribuable ou une société souhaite donner en location un immeuble comportant plusieurs locaux mixtes, ce pourcentage doit être apprécié pour chaque local et non au niveau de l'immeuble. Dans ce cas, la base de la déduction au titre de l'amortissement (voir n° **121.** et s.) est affectée du rapport déterminé ci-dessus.

23. Pour les salariés à domicile, aucune réfaction n'est appliquée dès lors qu'aucune pièce n'est aménagée spécifiquement à l'exercice de la profession.

II. Dépendances

24. La déduction au titre de l'amortissement s'applique au logement et à ses dépendances immédiates et nécessaires lorsque les conditions suivantes sont cumulativement remplies :

- elles sont situées dans le même immeuble ou le même ensemble immobilier (résidence) que le logement ;

- elles sont louées au locataire du logement ;

- elles sont occupées par l'occupant du logement.

25. La location isolée de dépendances de logements, qui ne constituent pas des locaux d'habitation, n'ouvre pas droit à cet avantage fiscal.

III. Garages et emplacements de stationnement

26. La location isolée de garages ou d'emplacements de stationnement, qui ne constituent pas des locaux d'habitation, n'ouvre pas droit à la déduction au titre de l'amortissement.

27. La surface des emplacements de stationnement et des garages n'étant pas prise en compte pour la détermination du loyer plafond (voir n°s **99.** et **100.**), la location simultanée et séparée, d'une part, d'un logement pour lequel l'avantage fiscal est demandé et, d'autre part, de l'emplacement de stationnement ou du garage dont les revenus ou le prix d'acquisition sont exclus de son bénéfice, ne fait pas obstacle au bénéfice de l'avantage fiscal pour le seul logement lorsque les conditions suivantes sont réunies (voir le tableau récapitulatif en annexe 6 à la présente instruction) :

a) l'emplacement de stationnement ou le garage est physiquement séparé du lieu d'habitation ; la condition de séparation physique des locaux suppose notamment la possibilité d'accéder au garage ou à l'emplacement de stationnement sans pénétrer dans le bien donné en location à titre de logement ou sur le terrain qui en constitue la dépendance immédiate et nécessaire. Ainsi par exemple, dans le cas d'une

maison d'habitation située en bordure de la voie publique avec garage accolé à la maison sans communication entre les deux locaux, la condition de séparation physique est remplie dès lors que l'accès au garage est possible sans pénétrer dans le logement donné en location ou sur le fond destiné à l'usage privatif du locataire.

b) le locataire est libre de signer le bail afférent au logement sans s'engager à louer également l'emplacement de stationnement ou le garage. Sous cette réserve, les deux locations peuvent être liées l'une à l'autre. Il peut notamment être prévu dans le contrat de location du garage que celui-ci prend fin lors de la résiliation du contrat de location du logement.

c) le prix du loyer de l'emplacement ou du garage doit être normal par référence aux loyers habituellement constatés dans le voisinage pour des biens comparables.

Section 3 : Investissements concernés

28. Il convient d'examiner successivement la nature des investissements éligibles (A) et la date de réalisation de ces investissements (B).

A. NATURE DES INVESTISSEMENTS ELIGIBLES

29. La déduction au titre de l'amortissement prévue au h du 1° du I de l'article 31 du CGI s'applique uniquement aux investissements qui portent sur un logement au sens des articles R. 111-1 à R. 111-17 du code de la construction et de l'habitation ou sur un local transformé ensuite en un tel logement. L'immeuble doit, par conséquent, satisfaire aux conditions de volume, de surface, de confort et de sécurité définies par ces dispositions.

30. Pour le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement, il convient que l'investissement soit réalisé à titre onéreux. Il en est ainsi lorsque le logement neuf est acquis par remise d'un terrain (dation en paiement).

Les logements acquis à titre gratuit n'ouvrent pas droit à cet avantage fiscal. Toutefois, lorsque le transfert de la propriété d'un logement ou de droits sociaux placés sous le régime de la déduction au titre de l'amortissement résulte du décès de l'un des époux ou partenaires liés par un pacte civil de solidarité, soumis à imposition commune, le conjoint ou le partenaire survivant attributaire du logement ou des titres peut demander la reprise du dispositif à son profit, dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités, pour la période restant à courir à la date de transmission (voir n° **118.**).

I. Acquisition de logements neufs

31. Les logements neufs s'entendent des immeubles à usage d'habitation dont la construction est achevée et qui n'ont jamais été habités ni utilisés sous quelque forme que ce soit (en ce qui concerne la notion d'achèvement, voir n° **143.**).

32. La circonstance qu'un logement ait fait l'objet d'une précédente mutation (à titre onéreux ou à titre gratuit) ne suffit pas en soi à lui faire perdre le caractère de logement neuf au sens du h du 1° du I de l'article 31 du CGI. En revanche, ne peuvent être considérés comme neufs les logements dont la première location aurait pris effet avant la date de leur acquisition, même lorsque cette dernière s'accompagne du transfert au profit de l'acquéreur du bail conclu par le vendeur.

33. Il est toutefois admis de considérer comme neufs pour l'application des dispositions précitées, les appartements témoins d'un programme immobilier si toutes les autres conditions sont remplies.

II. Acquisition de logements en l'état futur d'achèvement

34. La vente en l'état futur d'achèvement est le contrat par lequel le vendeur transfère immédiatement à l'acquéreur ses droits sur le sol ainsi que la propriété des constructions existantes. Les ouvrages à venir deviennent la propriété de l'acquéreur au fur et à mesure de leur exécution. L'acquéreur est tenu d'en payer le prix à mesure de l'avancement des travaux. Le vendeur conserve les pouvoirs de maître de l'ouvrage jusqu'à la réception des travaux (code de la construction et de l'habitation, art. L. 261-3). Aucune condition de délai d'achèvement des travaux n'est exigée.

III. Acquisition de logements qui ont fait l'objet de la part du vendeur de travaux de transformation ou de

réhabilitation

35. Il s'agit des logements acquis à titre onéreux et qui ont fait l'objet, de la part du vendeur, de travaux de réhabilitation dont la nature et l'importance ont abouti à la création d'un logement neuf de sorte que la vente du logement entre dans le champ de la TVA en application du 7° de l'article 257 du CGI. Il peut s'agir également d'un logement issu de la transformation d'un local affecté à un usage autre que l'habitation et dont l'acquisition entre dans le champ de la TVA en vertu des mêmes dispositions.

IV. Acquisition de locaux inachevés

36. Les contribuables qui acquièrent à titre onéreux un immeuble inachevé peuvent, toutes conditions étant par ailleurs remplies, bénéficier de la déduction au titre de l'amortissement dès lors que :

- le local acquis inachevé n'a jamais été utilisé ni occupé entre la date de son acquisition et celle de son achèvement. Il n'est pas nécessaire que la destination initiale de l'immeuble acquis inachevé soit l'habitation.;

- l'immeuble, une fois achevé, a la nature de logement au sens des articles R. 111-1 à R. 111-17 du code de la construction et de l'habitation.

37. Par ailleurs, la circonstance que la déclaration d'ouverture de chantier prévue à l'article R. 421-40 du code de l'urbanisme soit antérieure au 3 avril 2003 voire au 1^{er} janvier 2003 (voir n° 57.) ne fait pas obstacle au bénéfice de l'avantage fiscal.

V. Logements que le contribuable fait construire

38. Les logements que le contribuable fait construire et qui ont fait l'objet, à compter de la date d'application de la nouvelle déduction au titre de l'amortissement (voir n° 57.), de la déclaration d'ouverture de chantier prévue à l'article R. 421-40 du code de l'urbanisme, ouvrent droit au bénéfice de cet avantage fiscal.

Les dispositions légales ne subordonnent pas l'application de cet avantage fiscal à la condition que le permis de construire et la déclaration d'ouverture de chantier soient accordés au bailleur souscrivant l'engagement de location.

a) Additions de construction

39. Les travaux d'addition de construction ou de surélévation réalisés sur un immeuble existant peuvent entrer dans le champ de la déduction au titre de l'amortissement si les conditions prévues au h du 1° du I de l'article 31 sont réunies. Il convient notamment que :

- les travaux aient fait l'objet, à compter de la date d'application de la nouvelle déduction au titre de l'amortissement, de la déclaration d'ouverture de chantier prévue à l'article R. 421-40 du code de l'urbanisme. Il importe peu que l'acquisition ou la construction de l'immeuble existant soit antérieure à la date d'application du nouveau dispositif ;

- ces travaux se traduisent par la création d'un logement neuf au sens des articles R. 111-1 à R. 111-17 du code de la construction et de l'habitation ;

- le nouveau logement constitue une unité d'habitation distincte des locaux existants. Ainsi, la construction qui consisterait en l'agrandissement par adjonction de pièces supplémentaires à un logement loué ou destiné à l'être n'ouvrirait pas droit à la déduction au titre de l'amortissement.

40. Sous ces conditions, il est possible qu'une addition de construction ou la surélévation d'un immeuble, afférentes à des logements existants ayant bénéficié d'une déduction au titre de l'amortissement prévue au f ou au g du 1° du I de l'article 31 du CGI, ouvre droit à la déduction au titre de l'amortissement prévue au h du 1° du I de cet article. Sur la base amortissable, voir n° 127..

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

41. Les personnes qui font construire un logement sur un terrain ne leur appartenant pas peuvent bénéficier de la déduction au titre de l'amortissement, s'il est établi que la construction réalisée leur

appartient, toutes les autres conditions étant par ailleurs remplies.

Tel est le cas des personnes qui font construire un logement sur un terrain qui leur est donné à bail à construction ou à bail emphytéotique. En effet, à défaut de stipulation contraire dans la convention, le preneur est propriétaire, jusqu'à l'expiration du bail, des constructions qu'il édifie (cf. art. L. 251-1 à L. 251-9 du code de la construction et de l'habitation en ce qui concerne le bail à construction et art. L. 451-1 à L. 451-13 du code rural en ce qui concerne l'emphytéose). Sur la base amortissable, voir n° 129..

VI. Acquisition de locaux affectés à un usage autre que l'habitation en vue de leur transformation en logements

42. L'acquisition à titre onéreux de locaux affectés à un usage autre que l'habitation suivie de leur transformation ouvre droit à la déduction au titre de l'amortissement. Il s'ensuit que les locaux qui étaient la propriété du contribuable ou d'un membre de son foyer fiscal avant la date d'application de la nouvelle déduction au titre de l'amortissement n'entrent pas dans le champ de la déduction au titre de l'amortissement.

1. Local affecté à un usage autre que l'habitation

a) Principe

43. Seuls les locaux affectés à un usage autre que l'habitation à la date de l'acquisition ou, s'ils étaient vacants à cette date, avant le début de la période de vacance sont éligibles au nouveau dispositif. Il s'agit par exemple des locaux commerciaux, professionnels, à usage de bureau, d'entrepôt, de grange, de hangar, etc...

L'acquisition d'un immeuble affecté à l'habitation mais vétuste ou inadapté aux conditions modernes de vie, suivie de la réalisation de travaux de reconstruction, d'agrandissement, de réparation et d'amélioration, ne saurait ouvrir droit au bénéfice du dispositif à ce titre puisque la condition tenant à l'affectation du local à un usage autre que l'habitation ne serait pas remplie.

En revanche, lorsque l'immeuble ne satisfait pas aux caractéristiques de décence prévues à l'article 6 de la loi du 6 juillet 1989 tendant à améliorer les rapports locatifs et fait l'objet de travaux de réhabilitation permettant au logement d'acquiescer des performances techniques voisines de celles des logements neufs, l'investissement peut être éligible au nouveau dispositif au titre des acquisitions de logements en vue de les réhabiliter (voir n°s 51. et s.)

44. Le local ne doit être ni loué ni utilisé par l'acquéreur, même à un usage autre que l'habitation, entre la date de son acquisition et celle du début des travaux de transformation. Cette condition est considérée satisfaite lorsque, postérieurement à l'acte de cession, le vendeur ou son locataire continue à occuper temporairement le local en vertu d'une mention expresse de l'acte portant transfert du droit de propriété.

b) Cas particuliers

• **Cas d'un immeuble affecté à usage d'hôtel**

45. Il résulte de la jurisprudence du Conseil d'Etat que des travaux ayant pour objet de transformer en logements des chambres d'hôtel n'ont pas pour effet de transformer en locaux d'habitation des locaux qui ne l'auraient pas été auparavant (CE, 7 décembre 1987, 7° et 8° ss. n° 67252 ; 9 mars 1988, 7° et 9° ss. n° 81067 et 81068).

Il s'ensuit que l'acquisition, à compter du 3 avril 2003, de locaux affectés à usage d'hôtel meublé ou de tourisme suivie de leur transformation en logements destinés à la location n'ouvre pas droit à l'avantage fiscal au titre de l'investissement réalisé sur un local affecté à un usage autre que l'habitation. Elle peut, toutes conditions étant par ailleurs remplies, ouvrir droit au bénéfice de cet avantage fiscal au titre de l'acquisition d'un logement à usage d'habitation ne satisfaisant pas aux caractéristiques de décence en vue de leur réhabilitation (voir n° 51. et s.).

• **Transformation d'un immeuble mixte**

46. L'acquisition d'un immeuble affecté pour partie à usage d'habitation et pour partie à un autre usage suivie de sa transformation en immeuble affecté à usage exclusif d'habitation ne peut pas en principe ouvrir droit à la déduction au titre de l'amortissement. Il en va différemment, toutes conditions étant par ailleurs remplies, uniquement dans le cas où un ou plusieurs logements pouvant faire l'objet d'une utilisation distincte sont créés sur les surfaces du ou des locaux antérieurement affectés exclusivement à un usage autre que l'habitation.

• Transformation de dépendances en logements

47. L'acquisition de dépendances d'un immeuble, suivie de leur transformation en logement n'ouvre droit à la déduction au titre de l'amortissement que si ledit immeuble était, avant l'acquisition des dépendances, affecté à un usage autre que l'habitation. A l'inverse, l'acquisition de dépendances (garages, greniers ou combles situés dans un immeuble d'habitation ou dans un immeuble mixte), suivie de leur transformation en logement, n'ouvre pas droit à la déduction. Elles peuvent cependant, toutes conditions étant par ailleurs remplies, ouvrir droit au bénéfice de l'avantage fiscal au titre de l'acquisition d'un logement à usage d'habitation ne satisfaisant pas aux caractéristiques de décence en vue de leur réhabilitation (voir n°s **51.** et s.).

2. Notion de transformation

48. Il résulte de l'article 2 novodécies A de l'annexe III au CGI, reprenant les dispositions du 3° de l'article 2 novodécies de la même annexe, que les travaux de transformation s'entendent des travaux de reconstruction, d'agrandissement, de réparation et d'amélioration ayant pour effet de rendre habitables des locaux qui ne l'étaient pas auparavant.

Il en est ainsi lorsque les locaux affectés à un usage autre que l'habitation sont inadaptés à cet usage en raison de leur configuration, notamment parce qu'ils ne comportent pas les équipements rendus nécessaires par les conditions modernes de vie tels que cuisine et salle de bains.

Les travaux de reconstruction et d'agrandissement sont présumés répondre à la définition de la transformation donnée ci-dessus. A défaut de tels travaux, les acquisitions de locaux suivies de transformations ne sont éligibles au régime de la déduction au titre de l'amortissement que si les travaux consistent au minimum en l'installation de l'équipement sanitaire élémentaire dans un local qui en était dépourvu.

49. L'opération ne peut conduire à la création d'un local à usage mixte sauf dans le cas où la condition prévue au n° **21.** est satisfaite.

50. L'acquéreur doit être en mesure de justifier du paiement effectif des travaux par la production de factures d'entreprises établies à son nom. En revanche, il n'est pas nécessaire que les travaux soient réalisés à son initiative.

VII. Acquisition de logements ne satisfaisant pas aux caractéristiques de décence en vue de leur réhabilitation

51. La nouvelle déduction au titre de l'amortissement s'applique aux logements qui ne satisfont pas aux caractéristiques de décence prévues au décret n° 2002-120 du 30 janvier 2002 pris en application de l'article 6 de la loi n° 89-462 du 6 juillet 1989 modifiée, et qui font l'objet, de la part de l'acquéreur, de travaux de réhabilitation définis par décret, permettant aux logements d'acquiescer des performances techniques voisines de celles des logements neufs.

Le logement doit, pour bénéficier de l'avantage fiscal, être acquis à titre onéreux en vue d'être réhabilité. Il en résulte que les logements appartenant au contribuable, ou à un membre de son foyer fiscal, avant le 3 avril 2003 (voir n° **58.**) sont exclus du champ d'application du nouveau dispositif même lorsqu'ils font l'objet de travaux de réhabilitation.

Le logement ne peut être ni loué ni utilisé par l'acquéreur, même à un usage autre que l'habitation, entre la date de son acquisition et celle du début des travaux de réhabilitation. Cette condition doit être considérée comme satisfaite lorsque, postérieurement à l'acte de cession, le vendeur ou son locataire

continue à occuper temporairement le logement en vertu d'une mention expresse de l'acte portant transfert du droit de propriété.

1. Situation au regard de la décence du logement

52. Le logement qui ne satisfait pas aux caractéristiques de décence s'entend de celui qui ne répond pas, pour au moins quatre des rubriques définies par arrêté, aux caractéristiques de la décence définies par le décret n° 2002-120 du 30 janvier 2002 (CGI, ann. III, art. 2 quindecies B-I). Voir en ce qui concerne la liste de ces rubriques, l'annexe 1 à la présente instruction.

2. Nature des travaux de réhabilitation

53. Les travaux de réhabilitation réalisés par l'acquéreur du logement doivent avoir permis de donner au logement l'ensemble des caractéristiques d'un logement décent (CGI, ann. III, art. 2 quindecies C). Les travaux de réhabilitation s'entendent des travaux réalisés sur le logement et, le cas échéant, sur les parties communes qui permettent de donner au logement l'ensemble des performances techniques fixées par l'arrêté du 19 décembre 2003 (CGI, ann. III, art. 2 quindecies B-II). Au moins six de ces performances techniques doivent avoir été obtenues à la suite de ces travaux. Voir l'annexe 1 en ce qui concerne la liste des performances techniques.

3. Fourniture d'états et attestations

54. Pour le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement, le contribuable fait établir par un contrôleur technique ou un technicien de la construction qualifié, indépendant des personnes physiques ou morales susceptibles de réaliser les travaux de réhabilitation et couvert par une assurance pour cette activité :

1° avant la réalisation des travaux, un état descriptif du logement contenant les rubriques fixées par l'arrêté du 19 décembre 2003. Le professionnel qualifié qui établit cet état fournit également une attestation indiquant les rubriques pour lesquelles le logement ne correspond pas aux caractéristiques de la décence (voir annexe 1). Au moins quatre des rubriques mentionnées doivent indiquer que le logement ne répond pas aux caractéristiques de la décence ;

2° après la réalisation des travaux, un état descriptif du logement contenant les mêmes rubriques que celles mentionnées au 1°. Le professionnel qualifié qui établit cet état fournit également une attestation indiquant :

- que les travaux de réhabilitation ont permis de donner au logement l'ensemble des caractéristiques d'un logement décent mentionnées plus haut ;

- que l'ensemble des performances techniques est respecté ;

- et qu'au moins six d'entre elles ont été obtenues à la suite des travaux de réhabilitation (voir annexe 1).

La fonction de technicien de la construction est notamment assurée par les architectes et agrées en architecture, les bureaux d'études techniques, les ingénieurs conseils dans le domaine de la construction, les géomètres experts et les économistes de la construction.

55. Dans une copropriété, cette attestation indique également que l'état apparent des parties communes qui desservent le logement est considéré comme décent, que celles-ci aient fait ou non l'objet de travaux ; l'appréciation est faite au regard des mêmes caractéristiques que celles prises en compte pour un logement individuel (CGI, ann. III, art. 2 quindecies C).

4. Tableau de synthèse

	Etat du logement avant les travaux	Etat du logement après les travaux
Décence du logement	Au moins 4 des 15 caractéristiques de décence ⁽¹⁾ ne sont pas respectées.	L'ensemble des 15 caractéristiques de décence ⁽¹⁾ est réuni.
Performance technique	Au moins 6 des 12 performances techniques ⁽²⁾ ne sont pas respectées.	L'ensemble des performances techniques ⁽²⁾ est réuni.

(1) Article 3 de l'arrêté du 19 décembre 200

(2) Article 4 de l'arrêté du 19 décembre 2003

B. DATE DE REALISATION DES INVESTISSEMENTS

56. La nouvelle déduction au titre de l'amortissement s'applique, en principe, aux investissements réalisés à compter du 3 avril 2003.

57. Il est toutefois admis d'appliquer cet avantage fiscal aux options exercées à compter du 1^{er} janvier 2004 qu'elles soient afférentes à des investissements réalisés avant ou après le 3 avril 2003, toutes conditions étant par ailleurs remplies. Cette mesure est, bien entendu, soumise à la condition que le contribuable n'ait pas demandé le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement des logements neufs prévus au g du 1^o du I de l'article 31 du CGI (dispositif « Besson-neuf »).

Ainsi, compte tenu des modalités d'exercice de l'option (voir n° **112.** et s.), ouvrent droit au nouveau dispositif :

- les logements acquis neufs à compter du 1er janvier 2003 ;
- les logements acquis en l'état futur d'achèvement, inachevés ou construits par le contribuable pour lesquels l'achèvement intervient à compter du 1er janvier 2003 ;
- les logements issus de travaux de transformation réalisés par l'acquéreur d'un local à usage autre que l'habitation, pour lesquels l'achèvement des travaux de transformation intervient à compter du 1er janvier 2003.

Dans ces deux derniers cas, les logements doivent avoir été acquis à compter du 1^{er} janvier 1999. La date de mise en location effective du bien est sans incidence sur le dispositif applicable.

58. Cette mesure d'assouplissement ne s'applique pas aux logements acquis en vue d'être réhabilités.

CHAPITRE 2 : ECONOMIE DU DISPOSITIF

59. La déduction au titre de l'amortissement est subordonnée à des conditions d'application tenant à l'affectation des logements et à l'exercice d'une option (section 1). La base de l'amortissement est constituée par le prix d'acquisition ou de revient global du logement. Par ailleurs, la période d'amortissement a pour point de départ le premier jour du mois d'acquisition ou d'achèvement de l'immeuble (section 2).

Le propriétaire qui réalise des dépenses de reconstruction ou d'agrandissement dans un logement pour lequel il a opté pour la déduction au titre de l'amortissement peut également opter pour l'amortissement de ces dépenses. Les dépenses d'amélioration réalisées sur le logement sont toujours prises en compte sous la forme d'une déduction au titre de l'amortissement (section 3). L'option pour le bénéfice du dispositif comporte diverses conséquences sur le régime fiscal du bailleur (section 4). Les déductions

pratiquées au titre de l'amortissement font l'objet d'une reprise si le bénéficiaire ne respecte pas son engagement (section 5).

Section 1 : Condition d'application

60. La déduction au titre de l'amortissement ne s'applique que si le contribuable en fait la demande. Elle est par ailleurs subordonnée à un engagement de location nue à usage de résidence principale du locataire.

A. AFFECTATION DES LOGEMENTS

I. Location à usage de résidence principale

61. La déduction au titre de l'amortissement est réservée aux locations non meublées à usage de résidence principale du locataire. Elle est également applicable à la location consentie à un organisme public ou privé qui le donne en sous location nue à usage d'habitation principale à condition que cet organisme ne fournisse aucune prestation hôtelière ou parahôtelière.

1. Location effective et continue d'un logement nu

62. La location doit être effective et continue pendant la période d'engagement, ce qui exclut les logements dont le propriétaire (ou les coïndivisaires) se réserve la jouissance, à quelque usage que ce soit et même pour une très courte durée, pour lui-même ou un membre de son foyer fiscal, directement ou par l'intermédiaire d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés dont il est associé.

Il en est de même des logements mis à la disposition d'un occupant à titre précaire, en l'absence de contrat de location, ou à titre gratuit, même pour une courte durée, pendant la période couverte par l'engagement de location.

63. En cas de congé du locataire pendant la période couverte par l'engagement de location, le logement doit être aussitôt remis en location jusqu'à la fin de cette période. Il pourra cependant être admis une période de vacance, dès lors que le propriétaire établira qu'il a accompli les diligences concrètes (insertion d'annonces, recours à une agence immobilière) et que les conditions de mise à la location ne seront pas dissuasives.

A défaut de relocation effective dans un délai de douze mois à compter de la date de réception de la lettre recommandée par laquelle le locataire a signifié son congé au propriétaire, le service doit procéder à la remise en cause des déductions pratiquées (voir n° **179**. et s.).

64. Par exception, lorsque la vacance intervient moins de douze mois avant le terme de la période d'engagement de location, il est admis de ne pas remettre en cause le bénéfice de l'avantage fiscal si les conditions suivantes sont réunies :

- le logement est en état d'être loué ;
- le propriétaire ne s'en réserve pas la jouissance à quelque usage que ce soit et même pour une très courte durée, pour lui-même ou un membre de son foyer fiscal ;
- le logement n'est pas mis à la disposition d'un occupant à titre précaire ou à titre gratuit, même pour une très courte période, pendant la période couverte par l'engagement de location ;
- le logement n'est pas cédé avant l'expiration de l'engagement de location.

65. La location doit être imposable dans la catégorie des revenus fonciers, ce qui exclut les locations en meublé.

66. Il est par ailleurs rappelé que les profits tirés de la location d'immeubles nus ayant pour effet de faire participer le bailleur à la gestion ou aux résultats de l'entreprise commerciale exploitée par le preneur relèvent de la catégorie des BIC (cf. DB 5 D 111, n° 12, édition du 10 mars 1999). Il en est de même lorsque le propriétaire fournit, de manière directe ou indirecte, des services attachés à la location des logements.

2. Habitation principale du locataire

67. L'habitation principale s'entend, d'une manière générale, du logement où résident habituellement et effectivement les membres du foyer fiscal et où se situe le centre de leurs intérêts professionnels et matériels (sur cette notion, cf. DB 5 B 3321, n°s 45 à 53, édition du 23 juin 2000).

Cette définition exclut toute pluralité d'habitations principales. N'entrent pas, par ailleurs, dans le champ d'application du dispositif, les logements loués aux personnes physiques en tant que résidence secondaire ou saisonnière ou à des personnes morales dans des conditions autres que celles prévues aux n° 90. et suivants.

68. La condition de location du logement à usage de résidence principale du locataire doit être respectée non seulement au moment de la signature du bail mais également de façon continue pendant toute la période couverte par l'engagement de location.

69. Le fait que dans certaines résidences la personne physique, locataire directe du logement, bénéficie par ailleurs de prestations de nature hôtelière ou médicale ne fait pas obstacle au bénéfice des avantages fiscaux si toutes les autres conditions sont remplies. Il convient notamment que :

- le local donné en location ait la nature de logement, c'est-à-dire qu'il soit conforme aux articles R. 111-1 à R. 111-17 du code de la construction et de l'habitation (voir n° 33.) ;

- les prestations ne soient pas fournies par le propriétaire du logement, de manière directe ou indirecte, notamment par l'intermédiaire d'une société dont il serait membre ;

- le logement soit loué nu à usage d'habitation principale à la personne qui l'occupe.

Tel peut être le cas, par exemple, des locations de logements nus situés dans une résidence de retraite, dans une maison d'accueil pour personnes âgées dépendantes ou dans une résidence pour étudiants.

3. Qualité du locataire

70. Le locataire s'entend de la ou des personnes qui obtiennent le droit d'utiliser la chose louée en contrepartie du versement d'un loyer. Il s'agit, en pratique, de la personne ou de l'ensemble des personnes désignées dans le contrat de location (cotitulaires du bail). En outre, l'article 1751 du code civil prévoit que le bail est réputé appartenir à l'un et l'autre des époux, lorsque le logement sert effectivement à l'habitation du couple, quel que soit leur régime matrimonial et nonobstant toute convention contraire. Il en est de même si le bail a été conclu avant le mariage.

71. A l'issue de la période couverte par l'engagement de location, et sous réserve que les conditions de loyer et de ressources prévues au e de l'article 31 du code général des impôts soient remplies, le propriétaire peut bénéficier de la déduction forfaitaire majorée au taux de 40 % ou de 60 %, qu'il y ait ou non changement de titulaire du bail.

72. Par ailleurs, le fait que la location soit consentie à un locataire accédant à la propriété (contrat de location-accession) n'est pas de nature à priver le bailleur, toutes conditions étant par ailleurs remplies, de la déduction au titre de l'amortissement si le logement demeure sa propriété durant la période couverte par l'engagement de location. La levée de l'option par l'accédant pendant la période couverte par l'engagement de location entraîne la remise en cause de l'avantage fiscal.

73. Pour le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement, le titulaire du bail doit être une personne physique autre que le propriétaire ou un membre de son foyer fiscal. Sous cette réserve, il peut s'agir d'un ascendant ou descendant du contribuable.

74. Lorsque l'immeuble est la propriété d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés, le titulaire du bail doit être une personne physique autre qu'un des associés ou qu'un membre du foyer fiscal de l'un des associés. Il est toutefois admis que la location par la société à l'une de ces personnes n'entraîne la reprise de la déduction au titre de l'amortissement qu'à l'égard du seul associé et pour l'imposition des revenus du seul logement concerné.

4. Location à un organisme public ou privé qui le donne en sous-location nue à usage d'habitation principale

75. Par exception à la règle selon laquelle la location doit être consentie à usage d'habitation principale du locataire, la location du logement consentie à un organisme public ou privé qui le donne en sous-location nue à usage d'habitation principale à une personne autre que le propriétaire du logement, son conjoint ou les membres de son foyer fiscal ne fait pas obstacle au bénéfice de la déduction à condition que cet organisme ne fournisse aucune prestation hôtelière ou parahôtelière.

a) Qualité du locataire personne morale

76. Les propriétaires doivent louer exclusivement :

- à l'Etat ou à ses organismes (administrations de l'Etat, établissements publics à caractère administratif ou à caractère industriel et commercial, organismes publics,...) ;

- aux collectivités territoriales ou à leurs organismes (régions, départements, communes, établissements publics,...) ;

- aux personnes de droit privé dotées de la personnalité morale (sociétés de capitaux, sociétés de personnes, associations déclarées,...).

77. Sont donc exclus les sociétés de fait, les sociétés en participation et, d'une manière générale, tous groupements dépourvus de personnalité morale ainsi que les entreprises individuelles.

b) Sous-location nue

78. Le logement doit être sous-loué nu. La sous-location meublée à l'occupant par l'organisme locataire du logement fait perdre au propriétaire, qui loue son logement nu, le bénéfice de l'avantage fiscal.

79. Le local doit être considéré comme loué meublé lorsqu'il comporte tous les éléments mobiliers indispensables pour une occupation normale par le locataire (voir sur cette notion l'instruction administrative 3 A-9-91 du 11 avril 1991 reprise par l'instruction administrative 3 A-2-03 du 30 avril 2003)).

80. L'occupant du logement doit être une personne physique autre que le propriétaire du logement, son conjoint ou un des membres de son foyer fiscal. Il doit être en outre titulaire d'un bail.

c) Sous-location à titre d'habitation principale

81. Le logement doit constituer l'habitation principale du sous-locataire (voir sur cette notion, n°s **67.** et s.). Dès lors que le sous-locataire réside effectivement dans le logement et y situe le centre de ses intérêts, la condition tenant à l'habitation principale est respectée quand bien même le contrat de sous-location serait conclu pour une période inférieure à l'année civile (période scolaire notamment).

d) Sous-location effective et continue

82. La sous-location du logement doit être effective et continue pendant la période d'engagement (voir sur cette notion, n° **62.** et s.).

e) Exclusion des activités hôtelières ou parahôtelières

83. L'organisme public ou privé ne doit fournir aucune prestation hôtelière ou parahôtelière. Les prestations hôtelières et parahôtelières s'entendent de celles prévues au 4° de l'article 261 D du CGI et précisées par l'instruction administrative en date du 30 avril 2003 publiée sous la référence 3 A-2-03 à laquelle il convient de se reporter .

84. Il s'agit notamment de l'offre, en sus de l'hébergement, d'au moins trois services parmi les quatre suivants :

- fourniture du petit déjeuner à l'ensemble des locataires ;

- nettoyage des locaux effectué de manière régulière ;

- fourniture du linge de maison à l'ensemble des locataires ;
- service de réception.

85. Il est toutefois admis que la personne physique sous-locataire du logement puisse bénéficier par ailleurs de prestations hôtelières dès lors que ces dernières ne sont pas rendues par l'organisme public ou privé locataire du logement (voir n° **69.**). La circonstance que les prestations hôtelières soient réalisées par une société, filiale de l'organisme public ou privé locataire du logement, n'a pas pour effet de priver le propriétaire qui loue son logement nu à cet organisme, du bénéfice de l'avantage fiscal.

II. Plafonnement des loyers

86. Le loyer mensuel par mètre carré ne doit pas être supérieur, pendant toute la période couverte par l'engagement de location, à celui fixé à l'article 2 terdecies A de l'annexe III au code général des impôts. Il diffère selon la zone dans laquelle se situe l'immeuble donné en location.

87. Par loyer, il convient d'entendre l'ensemble des sommes et prestations fournies par le locataire en contrepartie de la mise à disposition du bien. Ces dernières s'entendent notamment des prestations de services de toute nature fournies par le locataire (ménage, gardiennage, ...) ou des dépenses incombant de droit au propriétaire et mises par convention à la charge du locataire. Ne peuvent, en revanche, être regardés comme constituant un supplément de loyer, les appels provisionnels de charges et les remboursements de charges par le locataire dont le propriétaire a fait l'avance mais que la loi met à la charge des locataires.

1. Plafonds mensuels de loyer par mètre carré

a) Plafonds applicables pour le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement

88. Pour les baux conclus en 2003, les plafonds mensuels de loyer par mètre carré, charges non comprises, sont fixés à 18 euros par mètre carré en zone A, 12,5 euros en zone B et 9 euros en zone C.

Pour les baux conclus en 2004, les mêmes plafonds sont fixés à 18,47 € en zone A, 12,83 € en zone B et 9,23 € en zone C (Voir instruction 5 D-2-04 du 30 mars 2004 qui précise les plafonds applicables en 2003 et 2004 dans le cadre des différents dispositifs d'investissement locatif).

89. Pour les baux conclus en 2005, les plafonds mensuels de loyer par mètre carré, charges non comprises, sont fixés à 19,19 euros par mètre carré en zone A, 13,33 euros en zone B et 9,59 euros en zone C.

b) Cas particuliers des locations conclues avec un organisme public ou privé

90. Lorsque la location est consentie à un organisme public ou privé qui le donne en sous-location à usage d'habitation principale, la condition tenant au montant du loyer doit être satisfaite d'une part, entre le bailleur et l'organisme locataire et d'autre part, entre l'organisme locataire et le sous-locataire.

91. Dans ce dernier cas, la redevance versée par le sous-locataire, en sus du loyer et des charges locatives, à un organisme indépendant de l'organisme locataire et représentative des frais de gestion, d'assurance, de charges locatives, de gardiennage, d'amortissement des locaux collectifs, d'équipement des logements et, le cas échéant, d'ameublement, est en principe prise en compte pour l'appréciation de la condition de loyer (voir n° **87.**).

Il n'est toutefois pas tenu compte de cette redevance lorsque le logement est situé dans une résidence dotée de services collectifs et composée d'un ensemble homogène de dix logements au moins à usage d'habitation principale et que le montant annuel de la redevance n'excède pas le montant annuel des loyers payés par le sous-locataire (CGI, ann. III, art. 2 sexdecies-0A ter).

c) Révision des plafonds

92. Ces plafonds de loyers sont relevés chaque année, au 1^{er} janvier, dans la même proportion que

la variation de la moyenne sur quatre trimestres de l'indice national mesurant le coût de la construction, publiée par l'Institut national de la statistique et des études économiques. La moyenne mentionnée ci-dessus est celle des quatre derniers indices connus au 1^{er} novembre qui précède la date de référence. Une instruction administrative précise, chaque année, les plafonds applicables.

93. Il est rappelé que ces dispositions s'appliquent sans préjudice de l'application de la législation afférente aux rapports locatifs et plus particulièrement de celle relative aux modalités de révision du loyer en cours de bail.

d) Zone de situation de l'immeuble

94. Pour l'application de ces dispositions, les zones A, B et C sont définies par l'arrêté du 19 décembre 2003 (Voir pour la liste des communes : annexe de l'instruction 5 D-2-04 du 30 mars 2004).

2. Surface à prendre en compte

95. La surface à prendre en compte pour l'appréciation du plafond de loyer est la même que celle prévue pour l'application de l'article 2 duodecies de l'annexe III au code général des impôts. Elle s'entend de la surface habitable au sens de l'article R. 111-2 du code de la construction et de l'habitation augmentée de la moitié, dans la limite de 8 mètres carrés par logement, de la surface des annexes mentionnées aux articles R. 353-12 et R. 331-10 du même code. La surface ainsi définie figure dans l'engagement de location pris par le bailleur. La circonstance que le logement soit situé outre-mer est sans influence sur l'appréciation de la surface à prendre en compte.

96. La surface habitable d'un logement est la surface de plancher construite, après déduction des surfaces occupées par les murs, cloisons, marches et cages d'escaliers, gaines, embrasures de portes et de fenêtres. Il n'est pas tenu compte pour la détermination de la surface habitable de la superficie des combles non aménagés, caves, sous-sols, remises, garages, terrasses, loggias, balcons, séchoirs extérieurs au logement, vérandas, locaux communs et autres dépendances des logements, ni des parties de locaux d'une hauteur inférieure à 1,80 m.

97. La surface des annexes à ajouter à la surface habitable ainsi définie, avant l'application du plafond de 8 mètres carrés, s'entend de la somme des surfaces réservées à l'usage exclusif de l'occupant du logement et dont la hauteur sous plafond est au moins égale à 1,80 mètre. Elles comprennent les caves, les sous-sols, les remises, les ateliers, les séchoirs, les celliers intérieurs ou extérieurs au logement, les resserres, les combles et greniers aménageables, les balcons, les loggias et les vérandas et, dans la limite de 9 mètres carrés, les parties de terrasses accessibles en étage ou aménagées sur ouvrage enterré ou à moitié enterré (article premier de l'arrêté du 9 mai 1995 pris en application de l'article R. 353-12 et de l'article R. 331-10 du code de la construction et de l'habitation).

Les terrasses accessibles en étage ou aménagées sur ouvrage enterré ou à moitié enterré s'entendent notamment de celles situées en totalité sur le toit d'un logement (cas des immeubles construits en gradins dans lesquels la dalle qui constitue la toiture d'une partie d'un logement sert de terrasse au logement supérieur) ou sur le toit des dépendances immédiates et nécessaires d'un logement (dépendances ou parking souterrain par exemple) et dont le locataire a la jouissance exclusive. Tel n'est pas le cas, en revanche, des terrasses carrelées en rez-de-jardin d'une maison individuelle.

98. Dans une maison individuelle, seule la partie des annexes qui n'est pas affectée au stationnement est normalement prise en compte pour l'appréciation du loyer plafond. Compte tenu des difficultés à distinguer les parties des annexes (sous-sol, atelier...) affectées à usage de stationnement de celles effectivement utilisées à usage d'annexes, il a paru possible, à titre de règle pratique, de fixer forfaitairement à douze mètres carrés la partie à usage de stationnement. Pour l'application de cette mesure, il n'est pas tenu compte du nombre de véhicules susceptibles d'être stationnés ni de la configuration ou de la destination initiale des locaux.

La surface des emplacements de stationnement et des garages n'est pas prise en compte pour la détermination du loyer plafond (voir tableau récapitulatif en annexe 6 de la présente instruction).

Cette règle ne vaut, bien entendu, que pour les annexes dont la configuration permet une utilisation à usage d'emplacement de stationnement. La surface des annexes qui ne sont pas accessibles à un véhicule est prise en compte pour la détermination du loyer plafond dans les conditions définies ci-dessus.

99. Lorsqu'un propriétaire loue à un même locataire un logement et un garage situé dans le même immeuble ou dans la même résidence, le respect de la condition de loyer s'apprécie en tenant compte de la totalité du loyer demandé sans qu'il soit possible de faire abstraction d'une fraction de loyer correspondant à la location du garage ou de l'emplacement de stationnement.

Lorsqu'un propriétaire loue simultanément et séparément, d'une part, un logement pour lequel l'avantage fiscal serait demandé et, d'autre part, un emplacement de stationnement ou un garage, et dans les seuls cas où les conditions prévues au n° **27**. sont réunies, il a paru possible de faire abstraction, pour l'appréciation de la condition de loyer, du montant de loyer figurant sur le contrat de location de l'emplacement de stationnement ou du garage.

100. Exemple : une maison individuelle de 90 m² de surface habitable comporte des combles aménageables d'une surface de 50 m² (hauteur sous plafond au moins égale à 1,80 mètre) et un sous-sol total de 90 m² dont une partie est accessible au stationnement d'un véhicule

B. CONDITIONS D'OPTION

I. Personnes concernées par l'option

1. Propriétaire de l'immeuble

a) Personnes physiques

101. L'option doit être exercée lors du dépôt de la déclaration des revenus de l'année :

- d'acquisition du logement lorsque celui-ci est acquis neuf ;

- d'achèvement du logement lorsque celui-ci est acquis en l'état futur d'achèvement, inachevé ou construit par le contribuable ;

- d'achèvement des travaux de transformation en cas d'acquisition d'un local affecté à un usage autre que l'habitation suivie de sa transformation en logement ;

- d'achèvement des travaux de réhabilitation en cas d'acquisition d'un logement ne répondant pas aux caractéristiques d'un logement décent en vue de la réhabilitation.

b) Sociétés

102. Lorsque l'immeuble est la propriété d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés autre qu'une SCPI, la possibilité pour les associés personnes physiques imposables dans la catégorie des revenus fonciers de bénéficier de la déduction au titre de l'amortissement en proportion de leurs droits dans la société, est subordonnée à un engagement de location souscrit par la société et remplissant les mêmes conditions que celles prévues pour les personnes physiques définies aux n°s **112**. et s..

2. Porteurs de parts

103. Chaque associé d'une société autre qu'une SCPI qui effectue un investissement éligible au dispositif de l'amortissement peut bénéficier de la déduction. Il doit alors s'engager à conserver les titres jusqu'à l'expiration de la durée de neuf ans mentionnée au h du 1° du I de l'article 31 du CGI.

Ainsi, la possibilité pour le porteur de parts de bénéficier, en proportion de ses droits dans la société, de la déduction calculée sur le montant de l'investissement réalisé par cette dernière est subordonnée à l'engagement de l'associé de conserver ses parts jusqu'à l'expiration de la période couverte par l'engagement de location pris par la société (voir n°s **112**. et s.).

Si la société réalise des dépenses de reconstruction ou d'agrandissement (voir n°s **150**. et s.), l'associé peut également bénéficier d'une quote-part de la déduction déterminée sur la base du montant de ces dépenses s'il s'engage à conserver ses parts jusqu'à l'expiration de la période couverte par l'engagement de location souscrit par la société qui conditionne la possibilité de pratiquer la déduction au titre desdites dépenses.

Les dépenses d'amélioration réalisées par la société sont par ailleurs obligatoirement prises en compte pour l'imposition de l'associé sous la forme d'une déduction au titre de l'amortissement (voir n°s **156.** et s.).

104. L'engagement de conservation porte sur la totalité des titres de la société détenus par le contribuable, quand bien même la société détiendrait également des immeubles qui n'ouvrent pas droit au dispositif de l'amortissement.

105. Par ailleurs, lorsqu'une même souscription est affectée à la réalisation de plusieurs investissements, la société doit souscrire un engagement de location distinct pour chaque logement. Il s'ensuit que la période d'engagement de conservation des parts expire au terme de celle couverte par l'engagement de location afférent au dernier des logements acquis au moyen de la souscription et donné en location par la société.

106. L'engagement des porteurs de parts est constaté sur un document dont le modèle figure à l'annexe 2 à la présente instruction. Ce document est joint à la déclaration des revenus de l'année au titre de laquelle les parts ont été souscrites ou acquises, ou si elle est postérieure, de l'année de l'acquisition ou de l'achèvement de l'immeuble.

107. Il est précisé que lorsque l'associé est lui-même une société non soumise à l'impôt sur les sociétés autre qu'une SCPI, les membres de cette dernière qui souhaitent bénéficier de la déduction au titre de l'amortissement doivent également s'engager à conserver leurs titres jusqu'à l'expiration de l'engagement de location souscrit par la première société.

108. Si l'associé cède tout ou partie de ses parts avant l'expiration de la période couverte par son engagement de conservation des titres, l'avantage fiscal dont il a bénéficié est remis en cause.

109. Les contribuables qui, au cours de la période d'engagement de location pris par la société, souscrivent à une augmentation de capital ou acquièrent auprès d'un associé des parts de la société, peuvent bénéficier de la déduction au titre de l'amortissement s'ils s'engagent à conserver ces titres jusqu'à l'expiration de la période couverte par l'engagement de location. La durée de l'engagement de conservation de ces parts sera plus courte que celle de l'engagement de location pris par la société.

110. Si l'associé cède ses titres au cours de l'une des deux périodes triennales de prorogation de la déduction au titre de l'amortissement (voir n° **182.**), l'avantage fiscal est remis en cause à hauteur des amortissements déduits au titre de la seule période triennale concernée. Il est admis que le nouveau porteur de parts puisse bénéficier de la déduction au titre de l'amortissement au taux de 2,5 % pour la durée restant à courir de la période de prorogation en cours s'il conserve ces titres jusqu'à l'expiration de cette période. S'il s'agit de la première période de prorogation, il peut, dans les mêmes conditions, demander le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement pour une deuxième période de trois ans.

111. Si l'associé cède ses titres après l'expiration de la période d'application de la déduction au titre de l'amortissement, aucune remise en cause de l'avantage fiscal ne sera effectuée. L'acquéreur des parts, n'étant pas, de ce fait, en mesure de souscrire un engagement de conservation des titres, ne peut pas bénéficier, pour les revenus correspondants, du régime de la déduction au titre de l'amortissement.

II. Contenu de l'option : l'engagement de location

112. L'option pour la déduction comporte l'engagement du propriétaire de louer le logement nu à usage d'habitation principale à une personne autre qu'elle-même ou un membre de son foyer fiscal ou, si le logement appartient à une société non soumise à l'impôt sur les sociétés autre qu'une SCPI, à une personne autre qu'un associé ou un membre de son foyer fiscal, pendant une durée de neuf ans dans les conditions décrites au chapitre deuxième du présent titre.

L'engagement de location comporte en outre une mention prévoyant que le montant du loyer ne peut excéder le plafond fixé par l'article 2 terdecies A de l'annexe III au code général des impôts.

113. Cet engagement est constaté, pour les personnes physiques propriétaires, lors du dépôt de la déclaration des revenus de l'année au titre de laquelle le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement est demandé pour la première fois (voir n° **189.**) et, pour les sociétés, lors du dépôt de la déclaration des résultats de l'année de l'achèvement du logement ou de son acquisition si elle est postérieure (voir n° **201.**).

114. L'engagement de location prévu pour le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement des dépenses de reconstruction et d'agrandissement doit être formulé dans une note annexe à la déclaration des revenus de l'année d'achèvement des travaux établie conformément à un imprimé fixé par l'administration et comportant l'indication des modalités de décompte de la déduction au titre de l'amortissement.

a) Délai de location

115. La location doit prendre effet dans les douze mois qui suivent :

- la date de l'acquisition, en cas d'acquisition d'un logement neuf ;

- la date de l'achèvement, en cas d'acquisition en état futur d'achèvement ou inachevé ou en cas de construction d'un logement ;

- la date de l'achèvement des travaux de transformation, en cas d'acquisition d'un local suivie de sa transformation en logement ;

- la date de l'achèvement des travaux de réhabilitation, en cas d'acquisition d'un logement ne répondant pas aux caractéristiques d'un logement décent suivie de sa réhabilitation.

b) Durée de location

116. La durée de location de neuf ans exigée pour l'application de la déduction est calculée de date à date à compter de celle de la prise d'effet du bail initial.

III. Reprise de l'engagement

117. Lorsque le transfert de la propriété du bien ou le démembrement de ce droit résulte du décès de l'un des époux soumis à imposition commune, le conjoint survivant, attributaire du bien en pleine propriété ou titulaire de son usufruit, peut demander la reprise à son profit du dispositif. Conformément aux dispositions légales, son engagement de location est limité à la fraction du délai de neuf ans restant à courir à la date de la transmission à titre gratuit. Les amortissements pratiqués par le couple soumis à imposition commune ne sont pas remis en cause, que le conjoint survivant opte ou non pour la reprise de l'engagement (voir n°s **180.** et **199**).

118. Par ailleurs, le mariage, le divorce ou la séparation modifient le foyer fiscal et entraînent création d'un nouveau contribuable. Il en est de même de la sortie du foyer fiscal d'une personne jusque là à charge au sens des articles 196 à 196 B du CGI et propriétaire du logement faisant l'objet de l'amortissement. Lorsqu'un tel événement intervient au cours de la période de neuf ans ou d'une des périodes de prolongation du régime de la déduction, il est admis que le nouveau contribuable (l'ex-époux attributaire du logement qui fait l'objet de l'amortissement, en cas de divorce, ou la personne, précédemment à charge, propriétaire du logement) puisse, toutes conditions étant par ailleurs remplies, demander la reprise à son profit du dispositif, dans les mêmes conditions que le conjoint survivant (cf. notamment les obligations déclaratives prévues au n° **199**). S'il ne demande pas cette reprise, les amortissements pratiqués par l'ancien contribuable font l'objet d'une remise en cause. Ces dispositions sont également applicables aux partenaires liés par un pacte civil de solidarité soumis à une imposition commune.

119. La reprise de l'engagement s'effectue dans les mêmes conditions que la demande initialement formulée. Elle constitue comme cette dernière une option irrévocable (voir n° **120**).

IV. Caractère irrévocable de l'option

120. L'option pour la déduction au titre de l'amortissement est irrévocable pour le logement ou les parts considérés. Le contribuable ne peut donc, postérieurement à la date limite prévue pour le dépôt de la déclaration des revenus de l'année au titre de laquelle l'option a été exercée, demander à être replacé dans le régime de droit commun des revenus fonciers, quand bien même sa demande serait présentée à l'administration dans le délai de réclamation prévu à l'article R* 196-1 du LPF.

Section 2 : Amortissement du prix d'acquisition de l'immeuble

A. BASE DE LA DEDUCTION AU TITRE DE L'AMORTISSEMENT

121. En application de l'article 2 novodecies A de l'annexe III au CGI, la base de la déduction au titre de l'amortissement est définie à l'article 2 novodecies de l'annexe III au même code. Elle 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.

122. Toutefois, lorsque le garage ou l'emplacement de stationnement fait l'objet d'un bail distinct, dans les conditions énoncées au n° 27., 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. Voir le tableau récapitulatif en annexe 6 à la présente instruction.

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

123. 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.

II. Immeubles acquis inachevés

124. La déduction est calculée sur :

- le prix d'acquisition du local inachevé majoré des frais afférents à cette acquisition définis au n° 125. ;
- 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.

III. Immeubles que le contribuable fait construire

1. Principe

125. 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 1^{er} janvier 2003, augmenté des frais afférents à cette acquisition définis au n° 123.. Aucun correctif prenant en compte 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. Une liste non limitative de ces contributions figure au n° 12 de la DB 5 D 2228 (édition à jour au 10 mars 1999). 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,...).

126. 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

• Additions de construction

127. Les travaux d'addition de construction réalisés sur un immeuble existant autres que les travaux d'agrandissement mentionnés au n° **150**. peuvent entrer dans le champ de la déduction au titre de l'amortissement lorsque les conditions prévues au n°s **39**. et **40**. 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 :

1° - 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 oeuvre nette des locaux nouvellement construits et la surface hors oeuvre nette de l'ensemble de l'immeuble, après addition de construction.

2° - La construction initiale est placée sous le régime de la déduction au titre de l'amortissement prévue au f, g ou h 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.

128. Exemple : Le propriétaire d'une maison d'habitation d'une surface hors oeuvre nette de 400 m² située sur un terrain de 600 m² estimé à 100 000 €, acquiert une parcelle supplémentaire de 200 m² pour un prix de 36 000 € et réalise une addition de construction (étage supplémentaire ou bâtiment contigu à la construction initiale). La surface hors oeuvre nette de la nouvelle construction est de 100 m² et le coût des travaux s'élève à 300 000 €. La superficie nécessaire à la réalisation de l'addition de construction est, en vertu des règlements d'urbanisme applicables dans la commune considérée, de 150 m². On suppose que la valeur au m² de la parcelle nouvellement acquise est uniforme.

Hypothèse 1 : la construction initiale n'est pas placée sous le régime de l'amortissement et l'addition de construction consiste en une surélévation du bâtiment existant. La base de la déduction est égale à :

$$300\ 000 + (100\ 000 \times (100/500)) + (36\ 000 \times (150/200) \times (100/500)) = 325\ 400\ €$$

Hypothèse 2 : la construction initiale est placée sous le régime de l'amortissement.

La base de la déduction afférente à l'addition de construction est égale à :

$$300\ 000 + (36\ 000 \times (150/200)) = 327\ 000\ €$$

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

129. 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.

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.

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

130. 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.

131. 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 n°s **176.** et s.). La même règle s'applique aux travaux d'amélioration (voir n°s **156.** et s.).

132. Lorsque l'opération de transformation porte sur un immeuble mixte (voir n° **21**), 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 ainsi que la quote-part des travaux réalisés sur les parties communes à condition qu'ils soient indissociables de l'opération de transformation desdits locaux.

1. Nature des travaux

a) Travaux de reconstruction et d'agrandissement

133. Les travaux de reconstruction et d'agrandissement s'entendent normalement de ceux qui ont pour effet d'apporter une modification importante au gros-oeuvre 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. Pour plus de précisions, voir DB 5 D 2224, n°s 28 à 29 et 33 à 39, édition du 10 mars 1999.

b) Travaux de réparation

134. Les travaux de réparation ont 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. DB 5 D 2224, n°s 2 et 3, édition du 10 mars 1999).

135. 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. Pour plus de détails, voir éléments de jurisprudence dans la DB 5 D 2224, n° 37, édition du 10 mars 1999.

c) Travaux d'amélioration

136. Les travaux d'amélioration 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.

137. Ils sont en principe pris en compte pour le calcul de la déduction au titre de l'amortissement.

2. Montant des dépenses prises en compte

138. 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.

V. Logements ne répondant pas aux critères de décence que le contribuable acquiert en vue de les réhabiliter

139. La déduction est calculée sur :

- le prix d'acquisition des locaux majoré des frais afférents à l'acquisition : honoraires de notaire, commissions versées aux intermédiaires, droit de timbre et droits de mutation à titre onéreux (taxe de publicité foncière et droits d'enregistrement) ;

- le montant du prix des travaux de réhabilitation mentionnés au II de l'article 2 quinquies B de l'annexe III au CGI.

140. Le montant des travaux de réhabilitation 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 réhabilitation qui ne constituent pas des charges déductibles des revenus fonciers. Le travail personnel du contribuable n'est pas pris en compte.

Les prestations d'étude, d'organisation et de suivi des travaux de réhabilitation ainsi que des frais liés à l'établissement des états et attestations prévus à l'article 2 quinquies C de l'annexe III au CGI sont pris en compte.

141. La base de la déduction au titre de l'amortissement s'apprécie, pour les locaux que le contribuable acquiert en vue de les réhabiliter, à la date d'achèvement des travaux de réhabilitation. Il s'ensuit que les travaux réalisés postérieurement à l'achèvement des travaux de réhabilitation du 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 ou d'amélioration (voir nos **150.** et s. et **156.** et s.).

B. POINT DE DEPART DE LA PERIODE D'AMORTISSEMENT

I. Immeubles acquis neufs et locaux assimilés aux logements neufs

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

logement.

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

143. 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 exposées dans la DB 6 C 1322 n° s 3 à 6, édition du 15 décembre 1988.

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 oeuvre, 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.

III. Locaux transformés en logements

144. 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 n° **143**.

IV. Logements ne répondant pas aux critères de décence réhabilités

145. La période d'amortissement a pour point de départ le premier jour du mois de l'achèvement des travaux de réhabilitation. En ce qui concerne la notion d'achèvement à prendre en compte, voir ci-dessus n° **143**.

C. TAUX DE LA DEDUCTION

146. La déduction au titre de l'amortissement est pratiquée pendant neuf ans. Elle est égale à 8 % de la base définie aux n°s **121**. à **141**. les cinq premières années et à 2,5 % de cette base les quatre années suivantes.

A l'issue de cette période de neuf ans, en cas de poursuite, de reconduction ou de renouvellement du contrat de location avec le même locataire ou en cas de changement de titulaire du bail, 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.

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.

D. CALCUL DE L'ANNUITE DEDUCTIBLE

147. L'article 2 viciés 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, la première et la dernière annuité 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.

Pour la première année, la déduction calculée sur les bases d'amortissement précisées aux n°s **121**. à **141**. 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 ou de réhabilitation ou encore de l'achèvement des travaux de reconstruction, d'agrandissement et d'amélioration jusqu'à la fin de l'année et, d'autre part, le nombre douze.

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.

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 (n°s **117.** et **118.**).

148. Exemple : un contribuable acquiert un logement neuf le 20 septembre 2003. La base de la déduction au titre de l'amortissement s'élève à 600 000 €. Les déductions opérées sont les suivantes :

- 2003 (première année) : $600\,000 \times 8\% \times 4/12 = 16\,000 \text{ €}$

- 2004 à 2007: $600\,000 \times 8\% = 48\,000 \text{ €}$

- 2008 (sixième année) : $[600\,000 \times 8\% \times 8/12] + [600\,000 \times 2,5\% \times 4/12] = 37\,000 \text{ €}$

- 2009 à 2011 : $600\,000 \times 2,5\% = 15\,000 \text{ €}$

- 2012 (dixième année) : $600\,000 \times 2,5\% \times 8/12 = 10\,000 \text{ €}$

Total des déductions effectuées : $16\,000 \text{ €} + (4 \times 48\,000 \text{ €}) + 37\,000 \text{ €} + (3 \times 15\,000 \text{ €}) + 10\,000 \text{ €} = 300\,000 \text{ €}$, 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 trois ans, les déductions opérées sont les suivantes :

- de 2003 à 2011: idem que ci-dessus

- 2012 à 2014 : $600\,000 \times 2,5\% = 15\,000 \text{ €}$

- 2015 : $600\,000 \times 2,5\% \times 8/12 = 10\,000 \text{ €}$

Total des déduction effectuées : $16\,000 \text{ €} + (4 \times 48\,000 \text{ €}) + 37\,000 \text{ €} + (6 \times 15\,000 \text{ €}) + 10\,000 \text{ €} = 345\,000 \text{ €}$, soit 57,5 % du prix d'acquisition du bien.

Section 3 : Amortissement des dépenses de reconstruction, d'agrandissement et d'amélioration

149. Le propriétaire qui réalise des dépenses de reconstruction ou d'agrandissement dans un logement pour lequel il a opté pour la déduction au titre de l'amortissement peut également opter pour l'amortissement de ces dépenses. Les dépenses d'amélioration réalisées sur ce logement sont, dans tous les cas, obligatoirement prises en compte sous la forme d'une déduction au titre de l'amortissement.

A. DEPENSES DE RECONSTRUCTION ET D'AGRANDISSEMENT

150. Ces dépenses sont définies ci-dessus au n° **133.**

I. Condition : engagement de location

151. La possibilité d'amortir les dépenses de reconstruction et d'agrandissement est réservée aux propriétaires d'immeubles placés dans le champ d'application de la déduction au titre de l'amortissement à raison d'une option formulée au moment de la déclaration des revenus de l'année de l'achèvement du logement ou de son acquisition si elle est postérieure.

152. L'option est subordonnée à un nouvel engagement de location de neuf ans indépendant de celui pris au moment de l'option précédemment exercée mais qui doit répondre aux mêmes conditions (notamment celles relatives à l'affectation des locaux).

Elle peut intervenir durant la période couverte par l'engagement initial ainsi que durant la ou les périodes supplémentaires d'amortissement du prix d'acquisition ou de revient du logement. Elle peut également intervenir durant la ou les périodes couvertes par un précédent engagement de location pris pour le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement des dépenses de reconstruction ou d'agrandissement, alors même que l'engagement de location initial, éventuellement prorogé, pris pour le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement du logement, est arrivé à expiration.

153. Lorsque l'immeuble est la propriété d'une personne physique, cet engagement doit être annexé à la déclaration des revenus fonciers de l'année au titre de laquelle les travaux sont achevés. S'il appartient à une personne morale non soumise à l'impôt sur les sociétés et autre qu'une SCPI, cet engagement incombe à la société qui doit le fournir lors du dépôt de la déclaration des résultats de l'année de l'achèvement des travaux (voir n° **198.**). L'associé, quant à lui, doit s'engager à conserver les parts jusqu'à l'expiration de la période couverte par le nouvel engagement ainsi pris par la société (voir n° **207.**).

II. Modalités de la déduction

154. La déduction est calculée sur le montant des travaux auquel s'ajoutent les frais accessoires : honoraires d'architecte, frais de devis ou de mémoire des entrepreneurs. Si les travaux ne sont pas réalisés par une entreprise, la déduction porte sur le prix d'achat des matériaux et, le cas échéant, le coût de la main-d'oeuvre employée à l'exception toutefois du travail personnel du contribuable.

155. La période d'amortissement a pour point de départ le premier jour du mois de l'achèvement des travaux. Le taux de la déduction est le même que celui applicable à l'investissement initial, soit 8 % les cinq premières années et 2,5 % les quatre années suivantes. A l'issue de cette période, le bailleur peut également prolonger le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement dans les mêmes conditions que celles applicables à l'investissement initial (voir n° **146.**). En ce qui concerne le calcul de l'annuité déductible, voir n°s à **147.** à **148.**

B. DEPENSES D'AMELIORATION

156. Les dépenses d'amélioration sont définies aux n° 21. et s. de la DB 5 D 2224 (édition du 10 mars 1999).

I. Déduction au titre de l'amortissement obligatoire

157. Lorsqu'il a opté pour le régime de la déduction au titre de l'amortissement, le propriétaire ou l'associé ne peut, pendant la période couverte par cette option, demander la déduction immédiate des dépenses d'amélioration, quand bien même il souhaiterait céder l'immeuble ou ses parts avant la fin de la période décennale d'amortissement. Ces dépenses ne peuvent être prises en compte que sous la forme d'une déduction au titre de l'amortissement. Dès lors, à la différence des dépenses de reconstruction et d'agrandissement, la déduction de l'amortissement des dépenses d'amélioration n'est subordonnée à aucun nouvel engagement de location de l'immeuble ou de conservation des titres.

158. Il est rappelé que les dépenses d'amélioration non dissociables des travaux de construction, de reconstruction et d'agrandissement suivent le même régime que lesdites dépenses. Elles ouvrent donc droit à la déduction au titre de l'amortissement dans les mêmes conditions que celles-ci (voir n° **150.** à **155.**). Il en est ainsi notamment de certaines dépenses réalisées immédiatement après la livraison ou l'achèvement d'un logement neuf : le montant de ces dépenses s'ajoute à la base de la déduction opérée au titre de l'investissement initial (voir selon le cas n°s **121.** à **141.** et n° **155.**).

II. Modalités de la déduction

159. La base de la déduction est déterminée de la même façon que pour les dépenses de reconstruction et d'agrandissement (voir n° **137.**).

160. La période d'amortissement a pour point de départ le premier jour du mois de l'achèvement des travaux. Lorsque des travaux d'amélioration de nature différente sont simultanément réalisés sur un même logement, le point de départ de la période s'apprécie distinctement pour chaque nature de travaux.

Exemple : un propriétaire engage en 2015 des travaux d'isolation thermique achevés la même année et de remplacement des équipements d'une salle de bains achevés l'année suivante. Il pourra commencer à amortir les premiers en 2015 et les seconds en 2016.

161. Les dépenses d'amélioration ouvrent droit à une déduction au titre de l'amortissement égale à 10 % du montant de la dépense pendant dix ans. Si le point de départ de la période d'amortissement a lieu après le 31 janvier de l'année d'imposition, il est appliqué un prorata par douzième à l'annuité d'amortissement. Les première et dernière annuités d'amortissement sont réduites prorata temporis selon les modalités prévues aux n°s **147.** et **148.**.

Section 4 : Conséquences sur le régime fiscal du bailleur

162. L'option pour le bénéfice du dispositif prévu au h 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

163. Alors que, dans le régime de droit commun, le taux de la déduction forfaitaire sur les revenus fonciers prévu au e du 1° du I de l'article 31 du CGI est fixé à 14 %, en cas d'option pour le dispositif de la déduction au titre de l'amortissement prévue au h du 1° du I du même article, il est ramené à 6 %.

En effet, dès lors que l'option pour la déduction au titre de l'amortissement est exercée, la déduction forfaitaire ne représente plus que les frais de gestion et d'assurance à l'exception de celles afférentes à un contrat dont l'objet exclusif est de couvrir le risque de loyers impayés et qui sont déductibles pour leur montant réel en application du a bis du 1° du I de l'article 31 du CGI.

164. La baisse du taux de la déduction forfaitaire n'est pas définitive. La déduction forfaitaire au taux de droit commun est à nouveau applicable après l'expiration de la ou des périodes d'application du régime de la déduction au titre de l'amortissement selon que le contribuable a ou non bénéficié de ce régime pour les dépenses de reconstruction ou d'agrandissement.

165. En outre, le logement étant désormais un logement ancien, le contribuable qui satisferait aux conditions prévues au e du 1° du I de l'article 31 du CGI peut bénéficier du taux majoré à 40 % de la déduction forfaitaire.

Ainsi, lorsque le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement expire en cours d'année, il appartient au contribuable de ventiler, sous sa responsabilité, les revenus pour lesquels la déduction forfaitaire au taux de 6 % est applicable et ceux pour lesquels la déduction forfaitaire de droit commun ou la déduction forfaitaire majorée à 40 % peut être pratiquée.

Par exception, 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 ou au taux majoré de 40 %.

B. EXCLUSION DE L'APPLICATION DE la déduction forfaitaire majorée

166. Les logements qui peuvent entrer dans le champ d'application de la déduction au titre de l'amortissement sont exclus du bénéfice de la déduction forfaitaire majorée de 40% et de 60% prévue aux deuxième et quatrième alinéas du e du 1° du I de l'article 31 du CGI (régime « Besson ancien » et « Lienemann »).

L'exclusion du bénéfice du taux de la déduction forfaitaire n'est toutefois pas définitive. La déduction forfaitaire majorée au taux de 40 % ou 60 % est applicable après l'expiration de la ou des périodes d'application du régime de l'amortissement sous réserve que la condition de loyer prévue par les régimes « Besson ancien » et « Lienemann » soit remplie.

C. déficits fonciers

167. 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.

168. 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 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 16 000 €, qui se décompose comme suit :

- 2 800 € 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 ;

- 7 200 € 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 ;

- 6 000 € au titre d'un logement qui fait l'objet de la déduction forfaitaire majorée de 40%.

Ces déficits ne proviennent pas des intérêts d'emprunts.

Ce bailleur peut imputer la somme de 15 300 € sur son revenu global et reporter 700 € 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 à la DB 5 D 3121 n° s 16 et s., édition du 10 mars 1999.

169. 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

170. 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 s.).

171. 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.

172. 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

n° 135.) 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.

173. 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 n° 167.), 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.

174. 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 susvisé.

E. Non-cumul avec d'autres avantages fiscaux

175. 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 ;
- 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 ;
- 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 second alinéa du 3° du I de l'article précité.

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.

176. 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 DB 6 C 2132, édition du 15 décembre 1988).

177. 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.

178. Les contribuables qui ont opté pour le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement « Robien logement » 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.

Section 5 : Remise en cause de l'avantage fiscal

A. CAS DE REMISE EN CAUSE

179. 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 :

1°) 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 n° **112.** à **116.**). 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 (voir n° **115.**), 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 n° **63.**). 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 ;

2°) Le loyer excède le plafond autorisé, à un moment quelconque au cours de la période couverte par l'engagement prorogé ou non ;

3) 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 ;

4°) 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 ;

5°) 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 ;

6°) 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 n°s **13.** à **15.**).

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 :

1°) 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).

2°) 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 (voir DB 5 F 1144, n° 25, édition du 10 février 1999).

3°) Le contribuable ou l'un des époux soumis à imposition commune décède.

C. MODALITES DE REMISE EN CAUSE

181. 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.

182. 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 les articles 1727 et 1727 A du CGI et, en cas de mauvaise foi ou de manoeuvres frauduleuses du contribuable, de l'application des majorations prévues par l'article 1729 du CGI.

183. 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.

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

184. 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 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.

II. Non-respect d'un engagement

185. 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 ».

186. 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.

187. 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.

Exemple : un contribuable marié, ayant deux enfants à charge, acquiert un logement neuf le 3 septembre 2003 pour un prix total de 100 000 euros. Il revend ce bien en 2010. Au titre de cette année, son revenu net global imposable s'élève à 39 600 euros .

Montant des amortissements déduits :

- 2003 : 2 666 euros, calculés ainsi : $100\ 000 \times 8\ \% \times 4/12$.

- 2004 à 2007 : 8 000 euros ($100\ 000 \times 8\ \%$)

- 2008 : 6 166 euros, calculé ainsi : $(100\ 000 \times 8\ \% \times 8/12) + (100\ 000 \times 2,5\ \% \times 4/12)$

- 2009 : 2 500 euros ($100\ 000 \times 2,5\ \%$)

- 2010 : 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

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 x 7 = 9 268 euros.

CHAPITRE 3 : OBLIGATIONS DES CONTRIBUABLES ET DES SOCIETES

188. Les obligations des contribuables et des sociétés qui entendent bénéficier de la déduction au titre de l'amortissement ont été définies par le décret n° 2003-1219 du 19 décembre 2003. Elles sont codifiées sous les articles 2 quinquies A, 2 quinquies C, 2 sexquies-0 A ter, 2 septuies et 2 octuies de l'annexe III au CGI. Elles concernent tant les logements donnés en location par une personne physique (section 1) que ceux donnés en location par une société (section 2).

Section 1 : Logement donné en location par une personne physique

A. Déduction au titre de l'amortissement DE L'INVESTISSEMENT INITIAL

I. Documents à fournir quelle que soit la nature de l'investissement

189. Le contribuable qui entend bénéficier de la déduction au titre de l'amortissement est tenu de joindre à la déclaration des revenus de l'année d'achèvement de l'immeuble ou de son acquisition si elle est postérieure, les documents suivants :

a) une copie du bail. Si le logement n'est pas loué au moment du dépôt de la déclaration des revenus de l'année d'achèvement de l'immeuble ou de son acquisition si elle est postérieure, le contrat de bail est joint à la déclaration des revenus de l'année au cours de laquelle le bail est signé.

En cas de changement de locataire au cours de la période d'engagement de location ou de la ou des périodes prorogées, le contribuable joint à sa déclaration des revenus de l'année au cours de laquelle le changement est intervenu une copie du nouveau bail ;

b) l'option établie sur un imprimé fourni par l'administration (imprimé n° 2044 EB) comportant :

- l'identité et l'adresse du contribuable ;

- l'adresse du logement concerné, sa date d'acquisition ou d'achèvement, la date de sa première location et la surface à prendre en compte pour l'appréciation du plafond de loyer telle qu'elle est définie aux n°s **95. à 100.** ;

- le montant du loyer mensuel, charges non comprises, tel qu'il résulte du bail ;

- l'engagement de louer le logement non meublé à usage d'habitation principale, pendant une durée de neuf ans au moins, à une personne autre qu'un membre du foyer fiscal ; cet engagement prévoit en outre que le loyer ne doit pas excéder les plafonds fixés par le décret n° 2003-1219 du 19 décembre 2003 ;

- les modalités de décompte de la déduction au titre de l'amortissement accompagnées des justificatifs (factures des entrepreneurs, copies des actes authentiques, factures d'honoraires du notaire...).

190. En outre, chaque année, le contribuable joint à la déclaration de ses revenus un état établi conformément à un modèle fixé par l'administration (imprimé n° 2044 S) et faisant apparaître, pour chaque logement, le détail du calcul du montant de la déduction pratiquée au titre de l'amortissement ainsi qu'une note indiquant le nom des locataires de l'immeuble.

191. Le contribuable qui souhaite bénéficier d'une période supplémentaire d'amortissement sans changement de locataire n'est tenu à aucune obligation déclarative spécifique.

192. Lorsque le contribuable réalise plusieurs investissements pour lesquels la déduction au titre de l'amortissement est demandée, il doit satisfaire à ces obligations déclaratives pour chaque logement.

II. Documents à fournir pour certains types d'investissement

193. Outre les documents mentionnés aux n°s **189.** à **192.**, les contribuables sont tenus de fournir :

- pour les immeubles que le contribuable fait construire, une copie de la déclaration d'ouverture de chantier prévue à l'article R. 421-40 du code de l'urbanisme et de la déclaration d'achèvement des travaux, accompagnées des pièces attestant de leur réception en mairie ;

- pour les locaux que le contribuable transforme en logement, une copie de la déclaration d'achèvement des travaux, accompagnée d'une pièce attestant de sa réception en mairie et d'une note précisant la nature de l'affectation précédente des locaux ;

- pour les logements que le contribuable acquiert en vue de les réhabiliter, les contribuables sont tenus de joindre à leur déclaration de revenus de l'année d'achèvement des travaux les états et attestations prévus aux n°s **54.** et **55.** (voir modèle en annexe 1) ainsi que, lorsque ces états sont requis, les états prévus aux articles L. 1334-5 et L. 1334-7 du code de la santé publique fournis par le vendeur lors de la promesse de vente ou annexés à l'acte authentique de vente du logement.

194. Cependant, pour les logements vétustes acquis en vue de leur réhabilitation entre le 3 avril 2003 et le 1^{er} mars 2004, le contribuable joint à la déclaration de revenus de l'année d'achèvement des travaux, les documents suivants :

- une attestation sur l'honneur décrivant l'état apparent du logement lors de son acquisition et certifiant l'absence de plusieurs caractéristiques de la décence mentionnées au n° **52.** ;

- l'état descriptif du logement après la réalisation des travaux de réhabilitation indiquant d'une part, que ces travaux ont permis de donner au logement et aux parties communes qui le desservent, l'ensemble des caractéristiques d'un logement décent et d'autre part, que l'ensemble des performances techniques mentionnées au n° **53.** sont respectées et qu'au moins six d'entre elles ont été obtenues à la suite des travaux de réhabilitation. Dans une copropriété, cette attestation indique que l'état apparent des parties communes qui desservent le logement est considéré comme décent, que celles-ci aient ou non fait l'objet de travaux ; l'appréciation est faite au regard des mêmes caractéristiques que celles prises en compte pour un logement individuel.

III. Documents à fournir en cas de location à un organisme public ou privé

195. Le bailleur d'un logement donné en location à un organisme qui le sous-loue doit joindre à la déclaration des revenus de l'année d'achèvement de l'immeuble ou de son acquisition si elle est postérieure, outre l'ensemble des documents visés ci-dessus, la copie du bail conclu avec l'organisme locataire ainsi qu'une copie du contrat de sous-location faisant apparaître le montant de la redevance payée par le sous locataire.

196. A titre de mesure de tempérament, la copie du contrat de sous-location pourra, le cas échéant, être remplacée par une attestation annuelle produite par l'organisme bailleur certifiant que pour la période concernée, les conditions suivantes sont remplies :

- le logement a été loué nu à une personne physique, autre que le propriétaire ou un membre de son foyer fiscal, qui l'a occupé à titre de résidence principale ;

- le logement n'est pas resté vacant plus de douze mois ;

- le loyer répond aux conditions fixées par les articles 2 terdecies A et 2 sexdecies -0 A ter de l'annexe III au CGI ;

- l'organisme locataire ne fournit pas, par ailleurs, de prestations hôtelières ou para-hôtelières à son locataire.

197. Si le contrat de location ou de sous-location n'est pas signé à la date de la déclaration susmentionnée, ces documents sont joints à la déclaration de revenus de l'année au cours de laquelle le contrat de location ou le contrat de sous-location est signé. Il en est de même en cas de changement de locataire pendant la période couverte par l'engagement de location.

B. Déduction au titre de l'amortissement des dépenses de reconstruction et d'agrandissement

198. Pour le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement des dépenses de reconstruction et d'agrandissement, l'engagement de location doit être formulé sur l'imprimé n° 2044 EB fourni par l'administration et annexé à la déclaration de revenus de l'année d'achèvement des travaux à laquelle est jointe l'imprimé n° 2044 S comportant les modalités de décompte de la déduction au titre de l'amortissement ainsi que les justificatifs nécessaires pour son appréciation.

C. Reprise par le conjoint survivant ou assimilé

199. L'option du conjoint survivant prévue au n°s. **117.** et **118.** doit être formulée dans une note établie conformément à un modèle fixé par l'administration (voir annexe 3 de la présente instruction) qui doit être jointe à la déclaration des revenus souscrite par le conjoint survivant au titre de l'année du décès de son conjoint pour la période postérieure à cet événement. Elle comporte l'engagement de louer le logement non meublé à des personnes qui en font leur habitation principale pour la fraction de la période de neuf ans couverte par l'engagement de location initial restant à courir à la date du décès.

Section 2 : Immeuble donné en location par une société

200. L'article 2 septdecies de l'annexe III au CGI prévoit les obligations déclaratives des sociétés propriétaires. L'article 2 octodecies de l'annexe III au même code prévoit les obligations déclaratives de leurs associés.

A. Obligations des sociétés

I. Obligations déclaratives à l'égard de l'administration

201. Lorsque l'investissement est réalisé par une société, les obligations déclaratives prévues aux n°s **189.** à **199.** incombent à la société. Les documents à produire, qui comportent l'engagement de la société de louer les logements nus pendant une durée de neuf ans, sont joints selon le cas, à sa déclaration du résultat de l'année d'achèvement du logement ou de son acquisition si elle est postérieure ou à sa déclaration du résultat de l'année d'achèvement des travaux (imprimés 2044 S et 2044 EB).

L'engagement de location pris par la société prévoit que le loyer ne doit pas excéder le plafond fixé par le décret n° 2003-1219 du 19 décembre 2003 et que la location ne peut être conclue avec l'un de ses associés ou un membre du foyer fiscal de l'un d'eux.

202. Lorsqu'une même société possède plusieurs logements éligibles à l'avantage fiscal, l'engagement de location doit être pris distinctement pour chaque logement.

203. Chaque année, la société joint à sa déclaration de résultat :

- un exemplaire de l'attestation fournie aux associés (voir n° **205.**) ;

- le tableau d'amortissement mentionné au n° **190.** sur lequel elle indique l'identité et l'adresse des associés ainsi que la part des revenus des immeubles de la société correspondant aux droits des associés.

204. Lorsque les associés d'une société d'attribution entrant dans les dispositions de l'article 1655 ter du CGI donnent personnellement en location les logements correspondant à leurs droits, tels qu'ils sont prévus dans les statuts de ladite société, il appartient à chacun d'eux de satisfaire à ces obligations, pour le logement qu'ils donnent en location, dans les mêmes conditions que s'ils réalisaient directement l'investissement.

II. Obligations à l'égard des associés

1. Fourniture d'une attestation annuelle

205. Avant le 16 février de chaque année, la société doit fournir à chacun de ses associés une attestation (voir modèle en annexe 4 à la présente instruction) en double exemplaire justifiant, pour

l'année précédente, de l'existence à son actif de logements éligibles à la déduction au titre de l'amortissement. Ce document doit comporter les éléments suivants :

- l'identité et l'adresse de l'associé ;
- le nombre et les numéros des parts détenues au 1^{er} janvier et au 31 décembre et, le cas échéant, des parts souscrites, acquises ou transmises au cours de l'année ainsi que la date de ces opérations ;
- l'attestation que la location et, le cas échéant, la sous-location remplissent les conditions de plafond de loyer ;
- le montant de l'amortissement correspondant aux droits de l'associé ;
- le montant du revenu net foncier correspondant aux droits de l'associé déterminé dans les conditions de droit commun et le montant de ce revenu déterminé compte tenu de la déduction au titre de l'amortissement ; ces informations permettent à l'associé de choisir, pour la première année, entre le régime de droit commun et l'avantage fiscal. En outre, pour que l'associé puisse déclarer ses revenus fonciers sur l'imprimé n° 2044 spécial, la société doit lui faire connaître la quote-part correspondant à ses droits du revenu brut, des intérêts d'emprunt et des autres charges foncières parmi lesquelles figure la déduction au titre de l'amortissement ;
- en cas de non respect par la société ou l'associé de leurs engagements, la quote-part des déductions au titre de l'amortissement que l'associé doit ajouter au revenu foncier de l'année au cours de laquelle la rupture de l'engagement ou la cession du logement ou des parts sociales est intervenue (CGI, ann. III, art. 2 septdecies).

2. Dépôt des titres

206. Les parts détenues par les associés qui entendent bénéficier de la déduction au titre de l'amortissement sont inscrites, dans les trente jours suivant la date limite de dépôt de la déclaration des revenus de l'année au titre de laquelle les parts ont été souscrites ou acquises ou, si elle est postérieure, de l'année de l'acquisition ou de l'achèvement de l'immeuble, sur un compte ouvert au nom de l'associé dans la comptabilité de la société ou sur un registre spécial. Les documents relatifs aux opérations ayant affecté ce compte sont conservés jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle de l'expiration de l'engagement de conservation des titres (CGI, ann. III, art. 2 octodecies II).

B. Obligations des associés

I. Engagement de conservation des titres

207. Les porteurs de parts de sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés qui entendent bénéficier de la déduction au titre de l'amortissement doivent s'engager à conserver lesdites parts pendant une durée de neuf ans. Cet engagement est établi selon le modèle figurant en annexe 2 à la présente instruction.

L'engagement de conservation des titres est constaté lors du dépôt de la déclaration de revenus de l'année au titre de laquelle les parts ont été souscrites ou acquises ou, si elle est postérieure, de l'année de l'acquisition ou de l'achèvement de l'immeuble. Pour le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement des dépenses de reconstruction ou d'agrandissement, l'engagement de conservation des titres doit être joint à la déclaration de revenus de l'année d'achèvement des travaux. L'engagement de conservation des titres formulé par le conjoint survivant ou assimilé doit être joint à la déclaration de revenus souscrite par ce dernier au titre de l'année du décès de son conjoint pour la période postérieure à cet événement (CGI, ann. III, art. 2 octodecies I).

II. Justificatifs à produire les années suivantes

208. Pendant la durée d'application de la déduction au titre de l'amortissement, les associés joignent à chacune de leurs déclarations des revenus un exemplaire de l'attestation mentionnée au n° **205**. (CGI, ann. III, art. 2 octodecies III). Le défaut de production de ce document est sanctionné par l'amende prévue à l'article 1725 du CGI.

Titre 3 : NOUVELLE DEDUCTION AU TITRE DE L'AMORTISSEMENT de la souscription en numéraire de parts de SCPI (« ROBIEN SCPI »)

209. L'article 31 bis du CGI autorise les associés de sociétés civiles de placement immobilier dont la quote-part de revenu est soumise à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus fonciers à pratiquer une déduction au titre de l'amortissement sur 95 % du montant de la souscription versée en numéraire à compter du 3 avril 2003 pour financer un investissement pour lequel les conditions d'application de la déduction « Robien logement » sont réunies.

CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION DU NOUVEAU DISPOSITIF

210. Cette faculté est réservée aux personnes physiques ou aux personnes morales non soumises à l'impôt sur les sociétés (section 1). Pour être éligibles, les souscriptions doivent remplir certaines conditions (section 2).

Section 1 : Personnes concernées

A. PERSONNES PHYSIQUES

211. Le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement est réservé aux contribuables dont la quote-part de revenus provenant de la souscription au capital d'une SCPI régie par les articles L. 214-50 et suivants du code monétaire et financier (voir n° **223. et 224.**) est imposée dans la catégorie des revenus fonciers en application de l'article 8 du CGI.

212. Les parts de SCPI doivent avoir été souscrites dans le cadre de la gestion du patrimoine privé du contribuable.

213. Elles peuvent être la propriété des deux époux ou d'un seul d'entre eux ou encore des personnes à la charge du foyer fiscal au sens des articles 196 à 196 B du CGI.

214. Les contribuables qui n'ont pas leur domicile fiscal en France peuvent bénéficier de ces mesures dès lors que les revenus des parts sont imposables en France dans la catégorie des revenus fonciers.

B. SOCIÉTÉS NON SOUMISES A L'IMPOT SUR LES SOCIÉTÉS

I. Nature des sociétés

215. Les parts de SCPI peuvent être la propriété d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés autre qu'une société civile de placement immobilier, dans la mesure où les revenus de ces immeubles sont imposés entre les mains des associés dans la catégorie des revenus fonciers.

Cependant, la condition relative à l'emploi de la souscription au financement d'un investissement pour lequel les conditions d'application de la déduction au titre de l'amortissement « Robien logement » sont réunies fait échec à l'application de la mesure aux souscriptions par une SCPI de parts de SCPI.

II. Titres concernés

216. Les parts des sociétés visées ci-dessus doivent être détenues dans le cadre du patrimoine privé du contribuable. Elles ne peuvent donc figurer à l'actif d'une société ou d'une entreprise individuelle alors même que les résultats de celles-ci seraient soumis à l'impôt sur le revenu.

En revanche, lorsque ces titres sont détenus par une société non soumise à l'impôt sur les sociétés dont l'activité revêt également un caractère purement civil, les membres de cette dernière dont la part dans les bénéfices sociaux relève de la catégorie des revenus fonciers peuvent bénéficier de ces déductions dès lors que cette société ne revêt pas elle-même la nature d'une SCPI (voir n° **215.**).

C. CAS PARTICULIERS

I. Parts sociales dont le droit de propriété est démembré

217. La déduction au titre de l'amortissement n'est pas applicable aux revenus des titres de sociétés de placement immobilier dont le droit de propriété est démembre. Si le porteur détient à la fois des parts dont le droit de propriété est démembre et des parts en pleine propriété, il ne peut bénéficier de la déduction au titre de l'amortissement que sur les titres acquis en pleine propriété.

218. Lorsque le démembrement du droit de propriété des parts sociales intervient après la date de la prise de l'engagement de conservation des parts, l'avantage est remis en cause. La loi ne prévoit aucune exception à ce principe de remise en cause.

Il est cependant admis, lorsque le démembrement du droit de propriété des parts placées sous le régime de la déduction au titre de l'amortissement résulte du décès de l'un des époux soumis à imposition commune, que le conjoint survivant titulaire de l'usufruit peut demander la reprise à son profit, dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités (voir n° **243.**), du régime de déduction au titre de l'amortissement pour la période restant à courir à la date du décès.

II. Indivision

219. La souscription de parts acquises en indivision ouvre droit à la déduction au titre de l'amortissement si toutes les conditions sont respectées. Chaque indivisaire déduit des produits lui revenant la fraction de l'amortissement correspondant à sa quote-part indivise. En outre, compte tenu de la nature juridique de l'indivision et des objectifs de la loi, les conditions suivantes doivent simultanément être remplies :

- les indivisaires doivent s'engager conjointement à conserver leurs parts sociales jusqu'à l'expiration de l'engagement souscrit par la société ;

- le locataire du logement acquis, construit, transformé ou réhabilité par la SCPI ne peut être un membre de la SCPI, l'un des indivisaires ou un membre du foyer fiscal de l'un des indivisaires.

220. Lorsque l'événement à l'origine de l'indivision intervient après la date de la prise de l'engagement de conservation des parts, la déduction au titre de l'amortissement des logements est remise en cause sous réserve de certaines exceptions (voir n° **262.**) et, en toute hypothèse, cesse de s'appliquer pour l'avenir.

Il en est ainsi quand bien même l'indivision résulterait du décès de l'un des époux soumis à imposition commune. En effet, si dans ce dernier cas le conjoint survivant devient titulaire d'une quote-part indivise, il ne peut pas demander la reprise à son profit du régime de la déduction au titre de l'amortissement, cette possibilité n'étant admise que pour le conjoint survivant attributaire des parts ou titulaire de son usufruit.

Section 2 : Souscriptions concernées

221. La nouvelle déduction au titre de l'amortissement est accordée aux souscriptions en numéraire de parts au capital initial ou aux augmentations de capital de SCPI réalisées à compter du 3 avril 2003 lorsque ces sociétés utilisent 95 % de la souscription versée pour financer un investissement pour lequel les conditions d'application de la déduction « Robien logement » sont réunies dans les dix huit mois de la souscription.

A. Nature de LA SOUSCRIPTION

222. L'investissement réalisé consiste en la souscription de parts en numéraire au capital initial ou aux augmentations de capital de SCPI.

I. Nature de la société civile de placement immobilier

223. L'avantage fiscal est réservé aux souscriptions de parts de sociétés civiles de placement immobilier (SCPI), instaurées par la loi modifiée n° 70-1300 du 31 décembre 1970 qui ont pour objet exclusif l'acquisition et la gestion d'un patrimoine immobilier locatif à l'exclusion de toutes souscriptions de parts d'autres types de sociétés (société civile d'attribution, société civile de location).

Il est rappelé que pour les besoins de leur gestion, l'article L. 214-50 du code monétaire et financier autorise ces sociétés à procéder à des travaux d'amélioration et, à titre accessoire, à des travaux d'agrandissement et de reconstruction. Elles peuvent également acquérir des équipements ou

installations nécessaires à l'utilisation des immeubles et céder des éléments de leur patrimoine immobilier dès lors qu'elles ne les ont pas achetés en vue de les revendre et que de telles cessions ne présentent pas un caractère habituel.

224. La souscription au capital de SCPI à capital variable ne peut ouvrir droit à l'avantage fiscal même si les autres conditions sont remplies. Dans ce cas en effet, une partie du prix de souscription est en permanence affecté à un compte de réserve de liquidités afin de permettre le rachat éventuel des parts ou les retraits qui sont compensés par de nouvelles souscriptions. La condition d'affectation exclusive de 95 % des souscriptions aux investissements immobiliers dans les conditions prévues à l'article 31 I-1^o-h du CGI n'est pas respectée (voir n° **227.**).

II. Parts ouvrant droit à l'amortissement

225. Les souscriptions en numéraire au capital de SCPI s'entendent exclusivement de celles dont le montant est libéré en espèces, par chèque ou par virement. La souscription peut indifféremment être réalisée lors de la constitution initiale du capital social ou lors d'une augmentation de capital.

La souscription peut notamment être réalisée par voie d'incorporation au capital de sommes laissées en compte courant à la disposition de la société. Sont en revanche exclues du bénéfice de l'avantage fiscal les souscriptions de parts émises en rémunération d'apports en nature.

226. Le nombre de souscriptions ouvrant droit au bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement « Robien SCPI » n'est pas limité.

B. AFFECTATION DE 95 % de la souscription

227. Aux termes de l'article 31 bis du CGI, l'avantage fiscal est accordé aux contribuables qui souscrivent au capital initial ou aux augmentations de capital de SCPI à la condition que 95% du produit de cette souscription soient exclusivement destinés à financer un investissement pour lequel les conditions d'application de la déduction prévue au h du 1^o du I de l'article 31 sont réunies.

I. Affectation de la souscription

228. Les caractéristiques des investissements réalisés par les SCPI doivent être identiques à celles qui sont exigées pour le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement « Robien logement ». Il s'ensuit notamment que les investissements réalisés à l'aide de la souscription doivent :

- porter sur des propriétés urbaines situées en France et utilisées à usage de logement (voir n°s **18.** à **27.**) ;

- porter sur des immeubles acquis en pleine propriété ou en indivision (voir n°s **16.** et **17.**) ;

- constituer des investissements éligibles à la déduction au titre de l'amortissement « Robien logement » (voir n°s **29.** à **58.**). Ils peuvent consister en la réalisation de dépenses de reconstruction et d'agrandissement. Il est en revanche rappelé que le bénéfice de l'avantage n'est ouvert, pour les associés de la SCPI, que lorsque ces derniers ont formulé une option au moment de la déclaration de revenus de l'année de souscription des parts dont la contrepartie a eu pour objet de financer ces travaux. Les travaux réalisés en dehors de toutes souscriptions ne peuvent donner lieu à aucun amortissement.

Les dépenses d'amélioration ne peuvent pas être considérées comme des investissements éligibles au titre de l'amortissement et faire l'objet d'une souscription sauf lorsqu'elles constituent des dépenses indissociables des travaux de reconstruction et d'agrandissement (voir n° **133.**). Elles ne peuvent dès lors donner lieu à une déduction au titre de l'amortissement par la société ou par l'associé. La société propriétaire de l'immeuble pourra en revanche déduire le montant de ces travaux conformément aux règles de droit commun (voir pour les conditions de déductibilité des dépenses d'amélioration, la DB 5 D-2224 n° 24, édition du 10 mars 1999) ;

- respecter les conditions relatives à l'affectation des logements à usage de résidence principale et au plafonnement des loyers (voir n°s **61.** à **100.**) ;

- doivent avoir été réalisés aux dates prévues pour les investissements éligibles à la déduction au titre de l'amortissement « Robien logement » (voir n°s **56.** à **58.**).

II. Appréciation du pourcentage d'affectation de la souscription

229. La condition d'affectation de 95 % de la souscription s'apprécie sans tenir compte des frais de collecte (CGI, ann. III, art. 2 octodécies B-5°). Par ailleurs, il convient de retenir pour l'appréciation de la condition d'affectation, la partie de la rémunération de la société de gestion destinée à couvrir les frais de recherche des investissements et usuellement fixée à 5 % du montant des souscriptions.

Ainsi, pour une souscription de 1 000 € incluant 50 € de frais de collecte et 50 € de frais de recherche des investissements, la condition de 95 % s'apprécie en retenant un montant de 950 €. La condition est donc réputée satisfaite si la société affecte plus de 902,50€ de la souscription à un investissement pour lequel les conditions du « Robien logement » sont réunies.

230. La condition d'affectation de 95 % de la souscription s'apprécie de façon indépendante pour chacune des souscriptions réalisées.

III. Délai pour affecter la souscription

231. Le produit de la souscription annuelle doit être investi dans sa totalité dans les dix-huit mois qui suivent la clôture de la souscription.

232. L'affectation de la totalité de la souscription est considérée comme réalisée lorsque 95 % du montant des souscriptions a été employé dans l'acquisition, la construction ou la rénovation d'immeubles (y compris les frais inhérents à ces opérations) et que ces opérations ont fait l'objet de la part de la SCPI d'un engagement définitif des sommes.

Le terme à retenir pour la réalisation de la condition relative à l'investissement de la souscription est la date à laquelle la SCPI s'est engagée de façon définitive au regard de l'usage des sommes recueillies lors de la souscription. Il pourra s'agir de la date portée sur l'acte en cas d'acquisition de biens immobiliers ou de la date à laquelle les contrats relatifs à des opérations de construction, de reconstruction, d'aménagement ou de réhabilitation ont été régulièrement formés entre les parties.

233. Les souscriptions doivent être annuelles (voir n°s. **274.** et **298.**). En cas de pluralité de souscriptions au cours de la même année, le délai de dix-huit mois court à compter de la clôture de chacune des souscriptions.

C. DATE DE LA SOUSCRIPTION

234. Pour ouvrir droit au bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement « Robien SCPI », les souscriptions doivent être réalisées à compter du 3 avril 2003.

CHAPITRE 2 : ECONOMIE DU NOUVEAU DISPOSITIF

235. Le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement est soumis à une option du contribuable souscripteur et à un engagement de la SCPI (section 1). La déduction est alors pratiquée sur 95 % du montant de la souscription versée et est égale à 8 % de ce montant pendant les cinq premières années et à 2,5 % de ce montant les quatre, sept ou dix années suivantes (section 2).

Ce dispositif emporte diverses conséquences sur le régime fiscal de la SCPI et de ses associés (section 3). Lorsque le bénéficiaire de la déduction au titre de l'amortissement ou la société ne remplissent pas leurs engagements, les amortissements pratiqués sont, sauf exceptions, remis en cause (section 4).

SECTION 1 : Conditions d'application de la déduction au titre de l'amortissement

a. option du SOUSCRIPTEUR

I. Personnes concernées par l'option

236. Le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement « Robien SCPI » ne s'applique que si le contribuable en fait la demande. Cette option doit être exercée lors du dépôt de la déclaration de revenus de l'année de la souscription.

Lorsque la souscription est réalisée par une société non soumise à l'impôt sur les sociétés autre qu'une SCPI, cette dernière doit s'engager à conserver les titres dans les conditions prévues au n° 207..

II. Contenu de l'option : l'engagement de conservation des parts

237. L'option résulte de l'engagement du porteur de parts de conserver la totalité de ses titres jusqu'à l'expiration de l'engagement souscrit par la société. Cet engagement est constaté sur un document dont le modèle figure en annexe 5. Ce document est joint à la déclaration de revenus de l'année au titre de laquelle les parts ont été souscrites ou acquises.

238. La durée de location de neuf ans exigée de la société pour le bénéfice de l'avantage fiscal est calculée de date à date à compter de la prise d'effet du bail initial (voir n° 247.). Dès lors que la déduction au titre de l'amortissement intervient dès le premier jour du mois qui suit celui de la souscription, l'associé sera tenu de conserver ses parts au-delà de la période de neuf ans au cours de laquelle il bénéficie de l'avantage fiscal.

239. Par ailleurs, lorsqu'une même souscription est affectée à la réalisation de plusieurs investissements, l'engagement de location doit être pris distinctement pour chaque logement. Il s'ensuit que la période d'engagement de conservation des parts expire au terme de celle couverte par l'engagement de location afférent au dernier des logements acquis au moyen de la souscription et mis en location par la société.

240. Si l'associé cède tout ou partie de ses parts avant l'expiration de la période couverte par son engagement de conservation des titres, l'avantage fiscal est remis en cause en totalité.

III. Cas particulier des fusions de SCPI

241. Pour permettre aux SCPI de se restructurer, il est admis de reconnaître un caractère intercalaire aux fusions de SCPI au regard de la déduction au titre de l'amortissement. Ainsi, l'échange de droits sociaux résultant de la fusion de SCPI ne constitue pas un cas de rupture de l'engagement de conservation des parts.

242. La période de conservation des parts par l'associé est déterminée en tenant compte du temps écoulé entre la date de départ de la période couverte par l'engagement pris par l'associé de la société absorbée et celle de la cession des parts de la société issue de la fusion.

IV. Reprise de l'engagement

243. Lorsque le transfert de la propriété des titres ou le démembrement de ce droit résulte du décès de l'un des époux soumis à imposition commune, il est admis que le conjoint survivant, attributaire du bien en pleine propriété ou titulaire de son usufruit, peut demander la reprise à son profit du dispositif. Son engagement de location est limité à la fraction du délai restant à courir à la date de la transmission à titre gratuit. Les amortissements pratiqués par le couple soumis à imposition commune ne sont pas remis en cause, que le conjoint survivant opte ou non pour la reprise de l'engagement.

244. Par ailleurs, le mariage, le divorce ou la séparation modifient le foyer fiscal et entraînent création d'un nouveau contribuable. Il en est de même de la sortie du foyer fiscal d'une personne jusque là à charge au sens des articles 196 à 196 B du CGI et propriétaire des parts faisant l'objet de l'amortissement. Lorsqu'un tel événement intervient au cours de la période d'engagement de conservation des titres, il est admis que le nouveau contribuable (l'ex-époux attributaire des titres qui font l'objet de l'amortissement, en cas de divorce, ou la personne, précédemment à charge, propriétaire des titres) puisse, toutes conditions étant par ailleurs remplies, demander la reprise à son profit du dispositif, dans les mêmes conditions que le conjoint survivant (voir n° 243.). S'il ne demande pas cette reprise, les amortissements pratiqués par l'ancien contribuable font l'objet d'une remise en cause.

245. La reprise de l'engagement s'effectue dans les mêmes conditions que la demande initialement formulée. Elle constitue comme cette dernière une option irrévocable (voir n° 246.).

V. Caractère irrévocable de l'option

246. L'option pour la déduction au titre de l'amortissement est irrévocable. Le contribuable ne peut donc, postérieurement à la date limite prévue pour le dépôt de la déclaration des revenus de l'année au

titre de laquelle l'option est exercée, demander à être replacé dans le régime de droit commun des revenus fonciers.

B. engagement de la SCPI

247. La société doit prendre l'engagement de louer le logement dans les conditions et limites prévues au h du 1° du I de l'article 31 du code général des impôts (« Robien logement »).

Cet engagement comporte l'obligation de louer le logement nu à usage d'habitation principale à une personne autre qu'un associé de la SCPI ou un membre de son foyer fiscal pendant une durée de neuf ans dans les conditions décrites au chapitre deuxième du titre II de la présente instruction (voir n°s **60.** et s.). L'engagement de location comporte en outre une mention prévoyant que le montant du loyer ne peut excéder le plafond fixé par l'article 2 terdecies A de l'annexe III au code général des impôts.

248. La durée de location de neuf ans exigée pour l'application de la déduction est calculée de date à date à compter de la prise d'effet du bail initial de chacun des immeubles mis en location. L'obligation relative au délai de location décrit au n° **133.** lui est applicable.

249. L'engagement est constaté sur l'attestation annuelle figurant en annexe 4 à la présente instruction lors du dépôt de la déclaration des résultats de l'année au titre de laquelle ont été réalisées les souscriptions.

Section 2 : Amortissement de 95 % du prix de souscription des parts de SCPI

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

250. L'article 2 novodecies B de l'annexe III au CGI précise que l'assiette de la déduction est constituée de 95 % du montant total de la souscription en numéraire effectivement versée par le contribuable au 31 décembre de l'année au titre de laquelle la souscription a été effectuée.

251. La base amortissable comprend donc, lorsque 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, ainsi que la fraction de la rémunération destinée à couvrir les frais de collecte et la commission de gestion. Il s'agit notamment de 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).

Ainsi, pour une souscription en numéraire de 1000 €, la base de la déduction au titre de l'amortissement sera égale à 950 €.

B. POINT DE DEPART DE LA PERIODE D'AMORTISSEMENT

252. La période d'amortissement a pour point de départ le premier jour du mois qui suit celui de la souscription. La date de la souscription à retenir est celle du transfert de la propriété des sommes versées en contrepartie de l'acquisition des parts de SCPI. Elle figure sur le document transmis aux associés par la SCPI (voir annexe 5).

C. TAUX DE LA DEDUCTION

253. La déduction au titre de l'amortissement est égale à 8 % de la base les cinq premières années et à 2,5 % de cette base les quatre années suivantes.

A l'issue de cette période de neuf ans, l'associé 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 %, tant que l'investissement financé par la souscription remplit les conditions, notamment de loyer, pour bénéficier du dispositif « Robien logement ».

Le total des déductions représente donc 50 %, 57,5 % ou 65 % de la valeur de 95 % de la souscription 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.

d. calcul de l'annuité déductible

254. L'article 2 viciés de l'annexe III au code général des impôts 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.

Pour la première année, la déduction calculée sur la base d'amortissement est admise dans la proportion existant entre, d'une part, le nombre de mois décompté à partir du premier jour du mois qui suit celui de la souscription jusqu'à la fin de l'année et, d'autre part, le nombre douze.

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 1^{er} janvier et le premier jour du mois au cours duquel expire l'annuité d'amortissement et, d'autre part, le nombre douze.

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 (CGI, ann. III, art. 2 viciés). Il en est de même l'année de reprise de l'engagement par le conjoint survivant.

255. Exemple : un contribuable souscrit des parts de SCPI le 20 septembre 2003. La base de la déduction au titre de l'amortissement s'élève à 100 000 € (95 % du montant de la souscription). Les déductions opérées sont les suivantes :

- 2003 (première année) : $100\ 000 \times 8\ \% \times 3/12 = 2\ 000\ \text{€}$

- 2004 à 2007: $100\ 000 \times 8\ \% = 8\ 000\ \text{€}$

- 2008 (sixième année) $[100\ 000 \times 8\ \% \times 9/12] + [100\ 000 \times 2,5\ \% \times 3/12] = 6\ 625\ \text{€}$

- 2009 à 2011 : $100\ 000 \times 2,5\ \% = 2\ 500\ \text{€}$

- 2012 (dixième année) : $100\ 000 \times 2,5\ \% \times 9/12 = 1\ 875\ \text{€}$

Total des déductions effectuées : $2\ 666\ \text{€} + (4 \times 8\ 000\ \text{€}) + 6\ 625\ \text{€} + (3 \times 2\ 500\ \text{€}) + 1\ 875\ \text{€} = 50\ 000\ \text{€}$
soit 50% de 95% du prix d'acquisition des parts.

SECTION 3 : Conséquences sur le régime fiscal de la SCPI et de ses associés

A. BAISSÉ DU TAUX DE LA DEDUCTION FORFAITAIRE

256. Alors que, dans le régime de droit commun, le taux de la déduction forfaitaire sur les revenus fonciers prévue au e du 1^o du I de l'article 31 du CGI est fixé à 14 %, en cas d'option pour le dispositif de la déduction au titre de l'amortissement prévue à l'article 31 bis du CGI, il est ramené à 6 % pour les revenus fonciers perçus par la société.

La baisse de la déduction forfaitaire est applicable à l'ensemble des revenus fonciers perçus par la société. Elle est opposable à l'égard de tous les associés.

La baisse du taux de la déduction forfaitaire n'est pas définitive. La déduction forfaitaire au taux de droit commun est à nouveau applicable après l'expiration des périodes couvertes par l'engagement de location de la société pour le dernier investissement réalisé au moyen de la souscription.

B. NON CUMUL AVEC D'AUTRES AVANTAGES FISCAUX

257. Pour un même logement, le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement est exclusif de celui :

- de la réduction d'impôt pour investissement outre-mer (CGI, art. 199 undecies et art. 199 undecies A) ;

- 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 ;
- de l'imputation sur le revenu global sans limitation de montant des déficits fonciers résultant d'une opération de restauration immobilière (loi « Malraux ») ;
- de la déduction au titre de l'amortissement prévue aux f et g du 1° du I de l'article 31 du code précité ;
- du régime du micro-foncier prévu à l'article 32 du CGI qui exclu de son champ d'application les propriétaires de logement bénéficiant des dispositions de l'article 31 bis. Cette exclusion cesse de s'appliquer au terme de la période d'engagement de location de neuf ans du dernier logement acquis au moyen de la souscription ;
- du bénéfice de la déduction forfaitaire majorée de 40 % ou de 60 % prévue aux deuxième et quatrième alinéas du e du 1° du I de l'article 31 du CGI.

Section 4 : Remise en cause de l'avantage fiscal

A. Cas de remise en cause

258. Les déductions pratiquées au titre de l'amortissement « Robien SCPI » font l'objet d'une reprise lorsque le bénéficiaire ne remplit pas son engagement.

Il en est notamment ainsi lorsque l'associé de la SCPI cède tout ou partie de ses parts avant l'expiration de la période couverte par son engagement de conservation des titres : 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. Il en est également ainsi lorsque le conjoint survivant qui a demandé à bénéficier du dispositif pour les parts acquises par le couple soumis à imposition commune ne respecte pas l'engagement initial pris par ce dernier.

259. Les déductions pratiquées au titre de l'amortissement font également l'objet d'une reprise lorsque la société ne respecte pas son engagement de location : location d'un logement nu pendant neuf ans à usage d'habitation principale.

L'ensemble des cas de remise en cause de l'avantage fiscal relatifs aux conditions de location du logement développés au n° **179**. sous le titre II de la présente instruction constituent des cas de remise en cause de la présente déduction. Il s'agit notamment de la cession du logement pendant la période couverte par l'engagement de location, ou de l'inscription à l'actif d'une entreprise individuelle au cours de la période de neuf ans.

En outre, la location du logement acquis au moyen de la souscription à un associé ou un membre de son foyer fiscal entraîne la reprise de l'amortissement pratiqué par ce seul associé au titre de l'intégralité du montant de la souscription.

260. Le non-respect de l'objet social exclusif visé à l'article 1^{er} de la loi du 31 décembre 1970 modifiée par la loi n° 93-6 du 4 janvier 1993 entraîne la remise en cause du bénéfice de l'avantage fiscal dont l'associé a pu bénéficier.

Le non-respect de l'objet social pourrait résulter de l'attribution aux associés au terme de la période d'engagement de conservation des titres, de la propriété des biens acquis ou construits au moyen des souscriptions de titres.

261. La reprise peut également résulter du défaut d'affectation de la totalité de la souscription dans le délai de 18 mois.

B. Exceptions

262. Les exceptions prévues au n° **180** sont applicables aux associés de SCPI.

C. MODALITES DE REMISE EN CAUSE

263. La rupture par l'associé de son engagement de conservation des parts ou par la société de son engagement de location entraîne la réintégration au titre de l'année au cours de laquelle elle intervient, des amortissements déduits au cours de la période couverte par l'engagement de l'associé dans les conditions de droit commun :

- le revenu foncier des années au titre desquelles une déduction au titre de l'amortissement a été pratiquée est majoré du montant de cette déduction ;

- pour la détermination de ce revenu foncier, la déduction forfaitaire est portée à 14 %.

264. De même, en cas de non respect des conditions de détention par le bénéficiaire de l'avantage ou des conditions de location ou de cession du logement par la société au cours des deux périodes triennales, 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 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 les articles 1727 et 1727 A du CGI et, en cas de mauvaise foi ou de manoeuvres frauduleuses du contribuable, de l'application des majorations prévues par l'article 1729 du CGI.

265. Le caractère intercalaire reconnu aux fusions de SCPI (voir n° 241.) a pour effet de ne pas remettre en cause le bénéfice de l'avantage lorsque l'immeuble acquis par la société est transféré dans le patrimoine de la société absorbante ou de la nouvelle société.

CHAPITRE 3 : OBLIGATIONS DES CONTRIBUABLES ET DES SOCIETES

266. Les obligations des associés (section 1) et des sociétés (section 2) sont codifiées aux articles 2 octodécies A et 2 octodécies B de l'annexe III au CGI.

SECTION 1 : Obligations des associés

A. Engagement de conservation des titres

267. Les porteurs de parts doivent s'engager à conserver les parts jusqu'à l'expiration de la période couverte par l'engagement de location de la société. Cet engagement, établi selon le modèle figurant en annexe 2 à la présente instruction, est constaté lors du dépôt de la déclaration des revenus au titre de laquelle les parts ont été souscrites (CGI, ann. III, art. 2 octodécies A-I).

Si le porteur de parts entend bénéficier de l'avantage fiscal au titre de la souscription à une augmentation de capital en vue d'un nouvel investissement réalisé par la SCPI, il doit souscrire un nouvel engagement de conservation des titres acquis lors de la souscription réalisée.

268. Les associés joignent également à chacune de leurs déclarations des revenus un exemplaire de l'attestation mentionnée au n° 273. ainsi que les modalités de décompte de la déduction au titre de l'amortissement (CGI, ann. III, art. 2 octodécies A-III).

B. REPRISE PAR LE CONJOINT SURVIVANT ou assimilé

269. L'option du conjoint survivant prévue au n° 243. doit être formulée dans une note établie conformément à un modèle fixé par l'administration figurant à l'annexe 3 à la présente instruction. Elle doit être jointe à la déclaration des revenus souscrite par le conjoint survivant au titre de l'année du décès pour la période postérieure à cet événement. Elle comporte l'engagement de conserver les parts pour la fraction de la période d'engagement de conservation de celle-ci restant à courir à la date du décès. L'attestation mentionnée au n° 275. doit être jointe à chacune des déclarations des revenus.

C. JUSTIFICATIFS A PRODUIRE LES ANNEES SUIVANTES

270. Pendant la durée d'application de la déduction de l'amortissement, les associés joignent à chacune de leurs déclarations des revenus un exemplaire des documents remis par la société (voir ci-dessous) ainsi que les modalités de décompte de la déduction au titre de l'amortissement (CGI, ann. III,

art. 2 octodécies A-III). Le défaut de production de ce document est sanctionné par l'amende prévue à l'article 1725 du CGI.

SECTION 2 : Obligations des sociétés

271. L'article 2 octodécies B de l'annexe III au CGI prévoit les obligations déclaratives des SCPI tant à l'égard de l'administration que des associés.

A. Obligations à l'égard des associés

I. Dépôt des titres

272. Les parts détenues par les associés qui entendent bénéficier de la déduction au titre de l'amortissement sont inscrites, dans les trente jours suivant la date limite de dépôt de la déclaration des revenus de l'année au titre de laquelle les parts ont été souscrites sur un compte ouvert au nom de l'associé dans la comptabilité de la société ou sur un registre spécial. Les documents relatifs aux opérations ayant affecté ce compte sont conservés jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle de l'expiration de l'engagement de conservation des parts (CGI, ann. III, art. 2 octodécies A II).

II. Fourniture d'une attestation annuelle

273. Avant le 16 février de chaque année, la société civile de placement immobilier doit faire parvenir à ses associés un document établi en double exemplaire conformément au modèle prévu en annexe 5 à la présente instruction et comportant les éléments suivants :

- l'identité et l'adresse de l'associé ;

- le nombre et les numéros des parts ou actions souscrites pour lesquelles le bénéfice de la déduction est demandé ainsi que le montant du capital souscrit correspondant ;

- la date de souscription des parts ou actions et du versement des fonds ;

- le nombre et les numéros des parts détenues au 1^{er} janvier et au 31 décembre et, le cas échéant, des parts souscrites, acquises et transmises, au cours de l'année ainsi que la date de ces opérations ;

- l'attestation que 95 % de la souscription, appréciés sans tenir compte des frais de collecte, pour laquelle le bénéfice de la déduction a été demandé, servent exclusivement à financer un investissement pour lequel les conditions d'application de la déduction prévue au h du 1^o du I de l'article 31 du CGI sont réunies ;

- la nature des investissements réalisés au moyen des parts ou actions souscrites pour lesquelles le bénéfice de la déduction a été demandée, l'adresse des logements concernés, leur date d'acquisition ou d'achèvement, la date de leur première location et la surface à prendre en compte pour l'appréciation du plafond de loyer telle qu'elle est définie par l'article 2 terdecies A de l'annexe III au CGI ;

- l'attestation que le produit de la souscription annuelle est intégralement investi dans les dix-huit mois qui suivent la clôture de celle-ci ;

- l'engagement par la société de louer le logement dans les conditions et limites prévues au h du 1^o du I de l'article 31 du CGI. La société indique également le montant du loyer mensuel, charges non comprises, tel qu'il résulte du bail (CGI, ann. III, art. 2 octodécies B).

B. Obligations à l'égard de l'administration

274. Chaque année, la société joint à sa déclaration de résultat un exemplaire des documents remis aux associés (voir n° **273.**) (CGI, ann. III, art. 2 octodécies B).