

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RFPI-BASE-30-20-10-20120912

Date de publication : 12/09/2012

DGFIP

RFPI - Revenus fonciers - Règles d'imputation des déficits - (immeubles ordinaires)

Positionnement du document dans le plan :

RFPI - Revenus fonciers et profits du patrimoine immobilier

Revenus fonciers - Détermination du résultat foncier - Base imposable à l'impôt sur le revenu

Titre 3 : Base d'imposition

Chapitre 2 : Règles d'imputation des déficits

Section 1 : Principes d'imputation des déficits fonciers (immeubles 'ordinaires')

Sommaire :

I. Imputation des déficits fonciers sur le revenu global

A. Conditions de l'imputation du déficit foncier sur le revenu global

1. L'immeuble doit être loué pendant une durée minimale de trois ans.

2. Définition du déficit imputable sur le revenu global

3. Limites annuelles d'imputation

a. Cas général

b. Déficit constaté sur un logement pour lequel a été pratiquée la déduction au titre de l'amortissement visée au f du 1° du I de l'article 31 du CGI (dispositif "Périssol")

1° Personnes concernées

2° Portée du relèvement

c. La limite d'imputation est annuelle

d. La limite d'imputation est appréciée par déclaration de revenus

B. Modalités d'imputation du déficit foncier sur le revenu global

1. Imputation du déficit foncier résultant des dépenses déductibles à l'exception des intérêts d'emprunt

2. Remise en cause de l'imputation des déficits sur le revenu global

a. Principe

b. Exceptions.

1° Exceptions légales.

2° Exceptions résultant de mesures de tempérament.

3. Non-cumul de l'imputation d'un déficit et de la réduction d'impôt pour investissement outre-mer

II. Imputation des déficits sur les revenus fonciers des années suivantes

1

En application du 3° du I de l'article [156 du code général des impôts \(CGI\)](#), les déficits fonciers afférents aux immeubles urbains ou ruraux et qui résultent de dépenses autres que les intérêts d'emprunt sont déductibles du revenu global dans certaines limites et à condition que l'immeuble concerné soit donné en location jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit l'imputation du déficit sur le revenu (I).

10

La fraction du déficit qui excède ces limites ou qui résulte des intérêts d'emprunt est imputable exclusivement sur les revenus fonciers des années suivantes dans la limite d'un certain délai et selon certaines modalités (II).

I. Imputation des déficits fonciers sur le revenu global

20

Le déficit foncier qui résulte des dépenses déductibles autres que les intérêts d'emprunt est déductible du revenu global, sous certaines conditions, dans la limite annuelle, fixée au 3° du I de l'article [156 du CGI](#), de 10 700 €.

Cette limite est portée à 15 300 € lorsqu'un déficit est constaté sur un logement pour lequel a été pratiquée la déduction au titre de l'amortissement dit « Périssol » prévue au f du 1° du I de l'article [31 du CGI](#) (cf. [BOI-RFPI-SPEC-20-10-10](#)).

A. Conditions de l'imputation du déficit foncier sur le revenu global

30

Le régime d'imputation du déficit foncier sur le revenu global concerne les revenus fonciers provenant de tous les immeubles, urbains ou ruraux, qu'ils soient possédés directement par une personne physique ou une société transparente ou qu'ils soient la propriété d'une société civile immobilière non soumise à l'impôt sur les sociétés (SCI, SCPI...).

Remarque : sous réserve de cas particuliers concernant certains immeubles « spéciaux » (voir notamment [BOI-IR-BASE-20-60-20](#) concernant les dépenses de grosses réparations supportées par les nus propriétaires), ce dispositif n'est pas optionnel mais s'applique automatiquement dès lors qu'un déficit foncier est dégagé au cours d'une année.

1. L'immeuble doit être loué pendant une durée minimale de trois ans.

40

Lorsqu'un contribuable, propriétaire d'un immeuble, impute un déficit foncier sur son revenu global au titre d'une année, l'immeuble doit être affecté à la location jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit l'imputation.

Il en est de même lorsqu'une société est propriétaire de l'immeuble si certains associés ont bénéficié d'une imputation de déficit sur leur revenu global. En outre, ceux-ci doivent conserver leurs titres pendant la même durée. La cession des parts avant l'expiration de ce délai de trois ans entraîne la reprise de l'avantage même si la société continue à respecter l'affectation de l'immeuble à la location (voir sur le principe et ses exceptions **n°230 et suivants**).

Exemple : un propriétaire paie en juin de l'année N des travaux réalisés dans un logement loué le 1er juillet de l'année N. Le paiement de ces travaux génère un déficit foncier qu'il impute sur son revenu global déclaré au titre de l'année N. Ce déficit n'est pas remis en cause s'il loue le logement jusqu'au 31 décembre de l'année N+3. S'il impute un nouveau déficit sur son revenu global au titre de l'année N+3, la date butoir est repoussée jusqu'au 31 décembre de l'année N+6.

50

Cette obligation suppose que la location soit effective et permanente. Cette condition n'est pas remplie lorsque le local est vacant, même si le propriétaire perçoit et déclare des revenus de remplacement d'une assurance ou d'un autre organisme. En cas de départ d'un locataire, la nouvelle location doit prendre effet immédiatement. Cependant, il est admis un délai incompressible pour cette opération sous réserve de la preuve des diligences dans la recherche d'un nouveau locataire (annonces de la vacance, loyer et conditions de location non dissuasives, etc.).

L'affectation à la location meublée est assimilée à une rupture de la location,

Cette condition de location effective et permanente exclut toute possibilité, temporaire ou non, pour le propriétaire d'en conserver la jouissance (voir notamment [BOI-RFPI-CHAMP-20-10](#)). Il est prévu toutefois certaines exceptions à cette obligation de location (cf **n°230 et suivants**).

2. Définition du déficit imputable sur le revenu global

60

Seule est imputable sur le revenu global, la fraction du déficit qui résulte des dépenses déductibles à l'exception des intérêts d'emprunts. La fraction résultant des intérêts d'emprunts est imputable uniquement sur les revenus fonciers des dix années suivantes (cf. **II**).

70

Lorsque le revenu foncier provenant d'un immeuble, déterminé dans les conditions de droit commun, est négatif, le déficit est en premier lieu imputé sur les autres revenus fonciers réalisés par le contribuable. En cas de déficit net, celui-ci doit alors être réparti entre la fraction résultant des intérêts d'emprunts et celle résultant des autres dépenses.

La fraction résultant des intérêts d'emprunts s'entend de l'ensemble des intérêts d'emprunts contractés par le propriétaire pour la conservation, l'acquisition, la construction, la réparation ou l'amélioration des immeubles mais également des intérêts d'emprunts contractés par les membres des sociétés immobilières non soumises à l'impôt sur les sociétés pour acquérir leurs titres ou faire leur apport à la société ainsi que des frais d'emprunts (cf. [BOI-RFPI-BASE-20-80](#)). En effet, les frais accessoires à un emprunt sont assimilés aux intérêts (frais de dossier, assurance-vie ou chômage...) et suivent le même régime que les intérêts.

80

Toutes les autres charges déductibles prévues à l'[article 31 du CGI](#) sont comprises dans la fraction résultant des dépenses autres que les intérêts d'emprunt.

Exemple 1 : un propriétaire d'immeuble urbain a perçu en année N des revenus fonciers. Son revenu est déterminé de la façon suivante :

Revenu brut : 1 500 €

Charges : 5 000 € (dont 2 100 € d'intérêts d'emprunt et 2 900 € de charges diverses)

Déficit : 3 500 € (5 000 € - 1 500 €)

Le revenu brut est d'abord réputé compenser les intérêts d'emprunt (cf **n° 170 et suivants**).

Le déficit provient donc à hauteur de 600 € des intérêts d'emprunt et à hauteur de 2 900 € des autres dépenses. Seule cette dernière fraction est imputable sur le revenu global. Le montant de 600 € correspondant aux intérêts d'emprunt le sera sur les revenus fonciers des années suivantes.

Exemple 2 : un propriétaire de deux bureaux a perçu en année N les revenus fonciers suivants :

Propriétés	Immeuble 1	Immeuble 2
Recettes brutes :	15 000 €	50 000 €
Frais divers :	-25 000 €	-5 000 €

Intérêts d'emprunts	-40 000 €	
Déficit ou bénéfice	-50 000 €	45 000 €

Revenu brut : 65 000 €

Charges : 70 000 € (dont 40 000 € d'intérêts d'emprunts et 30 000 € de charges diverses)

Déficit net : - 5 000 €

Le revenu brut est d'abord réputé compenser les intérêts d'emprunts (cf **n° 170 et suivants**).

Le déficit de 5 000 € provient donc en totalité des autres dépenses. Dès lors, ce déficit est imputable en totalité sur le revenu global.

3. Limites annuelles d'imputation

90

La limite annuelle d'imputation diffère selon que le contribuable constate ou non un déficit sur un logement pour lequel est pratiquée la déduction au titre de l'amortissement visée au f du 1° du I de l'article 31 du CGI (amortissement « Périssol »).

a. Cas général

100

La fraction du déficit foncier imputable sur le revenu global ne peut excéder la limite de 10 700 € par an, fixée au 3° du I de l'article 156 du CGI.

La fraction du déficit qui excède 10 700 € ou qui résulte des intérêts d'emprunt est imputable exclusivement sur les revenus fonciers des dix années suivantes (cf. II). Cet excédent ne peut pas augmenter les déficits fonciers des années suivantes imputables sur le revenu global. En revanche, si le revenu global du contribuable est insuffisant pour absorber le déficit foncier imputable (limité à 10 700 €), un déficit global est constitué et est imputable dans les conditions de droit commun sur les revenus globaux des six années suivantes.

Exemple : un propriétaire a loué en 2011 un immeuble urbain ancien ; son revenu foncier est déterminé de la façon suivante :

Revenu brut : 15 000 €

Autres charges : 20 000 €

Intérêts d'emprunt : 18 000 €

Déficit : - 23 000 € (= 15 000 - 18 000 - 20 000)

Le déficit provient à hauteur de 3 000 € des intérêts d'emprunt et à hauteur de 20 000 € des autres charges. La fraction du déficit afférente aux autres charges est imputable sur le revenu global à hauteur de 10 700 €. L'excédent, soit 9 300 €, s'ajoute aux 3 000 € (fraction relative aux intérêts d'emprunt) imputables sur les revenus fonciers des dix années suivantes (cf. II).

Remarque : les déficits fonciers antérieurs ne peuvent jamais être imputables sur le revenu global.

b. Déficit constaté sur un logement pour lequel a été pratiquée la déduction au titre de l'amortissement visée au f du 1° du I de l'article 31 du CGI (dispositif "Périssol")

110

La fraction du déficit foncier imputable sur le revenu global est portée à 15 300 € par an en application du 6ème alinéa du 3° du I de l'article 156 du CGI.

1° Personnes concernées

a° Personnes physiques propriétaires d'immeubles

120

Il s'agit des propriétaires d'immeubles qui constatent un déficit sur au moins un immeuble qui a fait l'objet de l'option pour la déduction au titre de l'amortissement visée f du 1° du I de l'article [31 du CGI](#).

b° Porteurs de parts

130

Les dispositions légales ne permettent pas aux associés de bénéficier du plafond majoré d'imputation de 15 300 € dès lors qu'ils ne sont pas propriétaires du logement mais titulaires d'un simple droit mobilier.

Il est toutefois admis de leur permettre de bénéficier du plafond de 15 300 € si le revenu net de l'immeuble social ouvrant droit au bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement visée au f du 1° du I de l'article [31 du CGI](#) est déficitaire. Lorsque l'actif social comporte plusieurs immeubles, cette mesure s'applique même si le résultat d'ensemble de la société, et par conséquent le revenu foncier taxé entre les mains de l'associé, est positif.

Ainsi, à partir du moment où l'attestation annuelle (cf. modèle reproduit au [BOI-LETTRE-000181](#)) fournie à un associé qui a opté pour le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement fait apparaître sur la ligne « montant du revenu net foncier correspondant aux droits de l'associé » un résultat négatif pour un immeuble, cet associé bénéficie, quel que soit le montant de ce déficit et le résultat net de la société, du relèvement du plafond à 15 300 € pour l'imputation des déficits fonciers qu'il a éventuellement constatés au cours de la même année sur d'autres immeubles ou à raison d'autres participations dans des sociétés.

2° Portée du relèvement

140

Lorsque pour une année déterminée les conditions ci-dessus sont réunies, le plafond annuel d'imputation du déficit foncier est relevé de 10 700 € à 15 300 €.

Le propriétaire peut donc, pour cette année, imputer sur son revenu global dans cette dernière limite les déficits provenant de dépenses autres que les intérêts d'emprunts constatés sur l'ensemble des immeubles qu'il donne en location.

Exemple : Un propriétaire dégage au titre d'une année d'imposition un déficit foncier de 25 000 € qui se décompose comme suit :

- 7 000 € au titre d'un immeuble qui fait l'objet de la déduction au titre de l'amortissement visée au f du 1° du I de l'article [31 du CGI](#).
- 18 000 € pour un immeuble placé sous le régime de droit commun des revenus fonciers.

Ces déficits ne proviennent pas des intérêts d'emprunt.

Ce bailleur pourra imputer la somme de 15 300 € sur son revenu global et reporter 9 700 € sur les revenus fonciers des années suivantes.

Les règles d'imputation et de report des déficits fonciers ne sont pas modifiées par le dispositif de l'amortissement (cf. **I-A**).

c. La limite d'imputation est annuelle

150

En cas d'acquisition ou de location en cours d'année par exemple, il n'est pas pratiqué de *pro rata temporis* en fonction de la date de ces événements.

d. La limite d'imputation est appréciée par déclaration de revenus

160

La limite d'imputation est globale pour tous les immeubles ou parts de sociétés possédés par un même contribuable et les membres de son foyer fiscal.

En cas de changement de situation matrimoniale, chaque contribuable qui souscrit une déclaration distincte bénéficie du plafond d'imputation.

En cas de démembrement du droit de propriété ou d'indivision, chaque usufruitier, nu-proprétaire ou indivisaire, bénéficie du plafond d'imputation s'il dépose une déclaration séparée.

Dans une société, la limite d'imputation n'est pas appréciée au niveau de sa [déclaration n° 2072 ou 2071](#) mais au niveau de la déclaration de chaque associé imposable dans la catégorie des revenus fonciers.

B. Modalités d'imputation du déficit foncier sur le revenu global

1. Imputation du déficit foncier résultant des dépenses déductibles à l'exception des intérêts d'emprunt

170

Conformément aux indications qui précèdent, le déficit foncier est imputable sur le revenu global dans la limite de 10 700 € (ou de 15 300 €) pour la partie qui provient des dépenses déductibles des revenus fonciers à l'exception des intérêts d'emprunts.

Si la détermination de la fraction imputable sur le revenu global est aisée en cas d'unicité de propriété, elle est plus délicate lorsque le propriétaire possède plusieurs immeubles ou des titres de différentes sociétés ou si une société possède plusieurs immeubles.

180

Lorsqu'au titre d'une année, les résultats de certains immeubles sont les uns bénéficiaires et les autres déficitaires, les déficits sont en premier lieu imputés sur les revenus positifs. Lorsqu'après cette compensation, un déficit subsiste, la fraction imputable sur le revenu global est déterminée selon les modalités définies ci-après.

190

Première étape : pour l'ensemble des propriétés ou titres de sociétés, il convient de déterminer le total :

- des revenus bruts ;
- des intérêts d'emprunt ;
- des autres charges.

200

Deuxième étape : le revenu brut total est d'abord réputé compenser les intérêts d'emprunts. Doivent donc être déduites de ce revenu les charges résultant des intérêts d'emprunts.

Le résultat peut être positif.

Si le résultat est négatif, il constitue un déficit reportable exclusivement sur les revenus fonciers ultérieurs (cf. *II*).

210

Troisième étape : doivent être imputées sur les revenus nets de charges liées aux intérêts d'emprunts, les autres charges foncières.

Si le résultat net des intérêts d'emprunts est positif et, après déduction des autres charges, demeure positif, il constitue le revenu net foncier imposable de l'année.

Si le résultat net des intérêts d'emprunts est positif et, après déduction des autres charges, devient négatif, il s'impute sur le revenu global dans la limite annuelle de 10 700 €. Le surplus éventuel est reportable sur les revenus fonciers ultérieurs (cf. II).

Si le résultat net des intérêts d'emprunts est négatif, les charges autres que les intérêts d'emprunt sont déduites d'un revenu nul. Elles constituent un déficit imputable sur le revenu global à hauteur de la limite annuelle de 10 700 € (ou 15 300 € : cf. **n°110 et suivants**) ; le surplus éventuel s'ajoute au déficit provenant des intérêts d'emprunts pour le report sur les revenus fonciers ultérieurs.

Exemple 1 : un propriétaire a perçu en année N les revenus de deux immeubles. Son revenu foncier est déterminé de la façon suivante :

Propriétés	Immeuble 1	Immeuble 2
Revenus bruts	2 000 €	7 000 €
Autres charges	-10 120 €	-1 120 €
Intérêts d'emprunt	-4 000 €	
Bénéfices ou Déficits	-12 120 €	5 880

a) Première étape : détermination du total

- des revenus bruts : $2000 \text{ €} + 7\,000 \text{ €} = 9\,000 \text{ €}$
- des intérêts d'emprunt : 4 000 €
- des autres charges : $10\,120 \text{ €} + 1\,120 \text{ €} = 11\,240 \text{ €}$

b) Deuxième étape : déduction du total des intérêts d'emprunt

Revenu net des intérêts : $9\,000 \text{ €} - 4\,000 \text{ €} = +5\,000 \text{ €}$

c) Troisième étape : déduction des autres charges

Revenu net de la totalité des charges : $5\,000 \text{ €} - 11\,240 \text{ €} = -6\,240 \text{ €}$

Ce déficit est imputable sur le revenu global en totalité dès lors qu'il est inférieur à la limite de 10 700 €.

Exemple 2 : un propriétaire a perçu en année N les revenus d'un immeuble ancien et d'un logement neuf pour lequel il a opté pour la déduction au titre de l'amortissement « Périssol ». Son revenu foncier est déterminé de la façon suivante :

Propriétés	Immeuble ancien	Immeuble neuf
Revenu brut	2 000 €	6 000 €
Autres charges	-10 120 €	-6 740 €
Intérêts d'emprunts	-2 000 €	-3 000 €
Bénéfices ou Déficits	-10 120 €	-3 740 €

a) Première étape : détermination du total

- des revenus bruts : $2\,000 \text{ €} + 6\,000 \text{ €} = 8\,000 \text{ €}$
- des intérêts d'emprunt : $2\,000 \text{ €} + 3\,000 \text{ €} = 5\,000 \text{ €}$
- des autres charges : $10\,120 \text{ €} + 6\,740 \text{ €} = 16\,860 \text{ €}$

b) Deuxième étape : déduction du total des intérêts d'emprunts

Revenu net des intérêts : $8\,000 \text{ €} - 5\,000 \text{ €} = +3\,000 \text{ €}$

c) Troisième étape : déduction des autres charges

Revenu net de la totalité des charges : $3\,000 \text{ €} - 16\,860 \text{ €} = -13\,860 \text{ €}$

Ce déficit est imputable en totalité sur le revenu global, dès lors qu'il est inférieur à 15 300 € (limite applicable dès lors qu'il est constaté un déficit sur le logement « Périssol »).

220

Lorsque le contribuable possède également des immeubles détenus en nue-propiété, voir [BOI-IR-BASE-20-60-20](#).

2. Remise en cause de l'imputation des déficits sur le revenu global

a. Principe

230

Lorsqu'un propriétaire impute un déficit foncier sur son revenu global selon les modalités précitées, l'immeuble doit être affecté à la location, et le cas échéant, les titres de sociétés doivent être conservés, jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit l'imputation (voir **I-A**). Les contribuables n'ont pas à ce titre à prendre un engagement formel.

240

Lorsque cette condition n'a pas été respectée, et sauf application de l'une des exceptions visées aux **n°260 et suivants**, l'imputation du déficit foncier sur le revenu global est remise en cause dans les conditions suivantes :

- le revenu global et les revenus fonciers des trois années qui précèdent l'année de cessation de la location sont reconstitués selon les modalités applicables en cas de non-imputation d'un déficit sur le revenu global. Le (ou les) déficit indument imputé sur le revenu global peut être uniquement imputé sur les revenus fonciers des dix années suivantes dans les conditions de droit commun. Bien entendu, les déficits fonciers qui restaient à imputer après la cessation de la location ne peuvent plus l'être ;
- cette remise en cause peut être effectuée jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit celle du non-respect de l'affectation de l'immeuble ou de la conservation des titres nonobstant l'intervention de la prescription pour tout ou partie des années en cause. Les pénalités sont déterminées dans les conditions de droit commun.

Remarque : il résulte des dispositions du 3° du I de l'article [156 du CGI](#) que les déficits indument imputés constituent une insuffisance de déclaration pour l'application de la dispense de l'intérêt de retard mentionnée au [4 du II de l'article 1727 du CGI](#).

Exemple : un contribuable a imputé sur son revenu global en année N un déficit foncier. Il cède l'immeuble le 1er février de l'année N+2. L'administration peut remettre en cause le déficit de l'année N (même si elle est prescrite) jusqu'au 31 décembre de l'année N+ 5.

250

RESCRIT N° 2010/35 (FP) du 22 juin 2010

Imputation des déficits fonciers sur le revenu global – Remise en cause en cas de non-respect de la condition d'affectation de l'immeuble concerné à la location jusqu'au 31 décembre de la troisième année suivant celle de l'imputation.

Question :

Quelles sont les modalités de détermination des revenus fonciers en cas de remise en cause de l'imputation des déficits fonciers sur le revenu global en raison du non-respect de la condition d'affectation de l'immeuble concerné à la location jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit celle de l'imputation ?

Réponse :

Le 3° du I de l'article [156 du code général des impôts \(CGI\)](#) prévoit que le déficit foncier qui résulte des dépenses déductibles, autres que les intérêts d'emprunt, est déductible du revenu global dans la limite annuelle de 10 700 €. Si le revenu global

du contribuable est insuffisant pour absorber le déficit imputable, le déficit global constaté est imputable dans les conditions de droit commun sur les revenus globaux des six années suivantes.

La fraction du déficit supérieure à 10 700 € et la fraction du déficit résultant des intérêts d'emprunt s'imputent sur les revenus fonciers des dix années suivantes.

Lorsqu'un propriétaire-bailleur impute un déficit foncier sur son revenu global, l'immeuble doit être affecté à la location jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit l'imputation. Si cette condition n'est pas respectée, l'imputation du déficit foncier sur le revenu global est remise en cause.

Pour effectuer cette remise en cause, le revenu global et les revenus fonciers des trois années qui précèdent celle au cours de laquelle intervient la cessation de la location doivent être reconstitués selon les modalités applicables en cas de non-imputation d'un déficit sur le revenu global.

Le déficit indûment imputé sur le revenu global peut donc être uniquement imputé sur les revenus fonciers des dix années suivantes dans les conditions de droit commun.

Lorsqu'un contribuable ayant déclaré au titre de la même année un déficit imputable en tout ou partie sur le revenu global et provenant d'immeubles différents cesse de louer l'un d'entre eux dans les trois ans qui suivent l'imputation, il convient de reconstituer l'éventuel déficit imputable sur le revenu global en faisant abstraction des résultats déficitaires de l'immeuble cédé ou dont la location a cessé.

Pour reconstituer le revenu imposable des années précédant la cessation de la location, le déficit foncier afférent à l'immeuble dont la location a cessé, y compris la part indûment imputée sur le revenu global, doit être imputé sur les revenus fonciers des années suivantes dans les conditions de droit commun jusqu'à l'année de cessation de la location.

En revanche, les éventuels déficits fonciers restant à imputer après la cessation de la location ne peuvent plus être imputés sur les revenus fonciers.

Ces modalités de détermination des revenus fonciers sont détaillées dans l'exemple ci-après.

Exemple : un contribuable propriétaire bailleur de deux immeubles (A et B) a imputé un déficit foncier au titre de l'année N sur son revenu global et a vendu l'immeuble auquel se rapportait le déficit (immeuble A) le 1er juin N+3 (soit avant le 31/12 de la troisième année qui suit celle de l'imputation).

Le contribuable a procédé aux déclarations suivantes :

	Année N		Année N + 1		Année N + 2		Année N + 3	
	A	B	A	B	A	B	A	B
Revenus fonciers bruts	20 000 €	20 000 €	21 000 €	21 000 €	22 000 €	22 000 €	10 000 €	23 000 €
Charges (autres que les intérêts d'emprunts)	160 700 €	10 000 €	5 000 €	10 000 €	5 000 €	10 000 €	2 000 €	10 000 €

Revenu foncier net de charges	-140 700 €	10 000 €	16 000 €	11 000 €	17 000 €	12 000 €	8 000 €	13 000 €
Revenu foncier net global (net catégoriel)	-130 700 €		27 000 €		29 000 €		21 000 €	
Imputation du report des déficits antérieurs	- €		27 000 €		29 000 €		21 000 €	
Déficit imputable sur le revenu global	10 700 €		- €		- €		- €	
Revenus fonciers nets imposables	- €		- €		- €		- €	
Déficit à reporter sur les revenus fonciers des années suivantes	(120 000 €)		(93 000 €)		(64 000 €)		(43 000 €)	

Compte tenu de la cession de son immeuble A en juin de l'année N+3, soit avant le 31/12 de la troisième année suivant celle au cours de laquelle il a imputé son déficit foncier sur son revenu global à hauteur de 10 700 €, les revenus du contribuable seront reconstitués comme suit :

	Année N		Année N + 1		Année N + 2		Année N + 3	
	A	B	A	B	A	B	A	B
Revenus fonciers bruts	20 000 €	20 000 €	21 000 €	21 000 €	22 000 €	22 000 €	10 000 €	23 000 €
Charges (autres que les intérêts d'emprunts)	160 700 €	10 000 €	5 000 €	10 000 €	5 000 €	10 000 €	2 000 €	10 000 €
Revenu foncier net de charges	-140 700 €	10 000 €	16 000 €	11 000 €	17 000 €	12 000 €	8 000 €	13 000 €

Revenu foncier net global (net catégoriel)	-130 700 €	27 000 €	29 000 €	21 000 €
Imputation - € du report des déficits antérieurs		27 000 €	29 000 €	21 000 €
Déficit imputable sur le revenu global	0 € ⁽¹⁾	0 €	0 €	0 €
Revenus fonciers nets imposables	0 €	0 €	0 €	0 €
Déficit à reporter sur les revenus fonciers des années suivantes	(130 700 €)	(103 700 €)	(74 700 €)	0 € ⁽²⁾

Observations :

⁽¹⁾ Les 10 700 € imputés en année N sont réintégrés dans le revenu global de l'année N mais demeurent théoriquement imposables sur les revenus fonciers des dix années suivantes ; Cela étant, la cession de l'immeuble, et donc la fin de la location en année N+3, prive le contribuable de la possibilité de les imputer après cette date.

⁽²⁾ Les déficits restant à imputer après la cessation de la location (ici la cession), soit 53 700 € (= déficit foncier année N+2 reportable de 74 700 €, diminué de la part imputée sur le revenu foncier année N+3 de 21 000 €), ne peuvent bien entendu plus être imputés sur les revenus fonciers des années ultérieures. Ils sont donc perdus.

Cela étant, pour le calcul de la plus-value immobilière imposable lors de la cession de l'immeuble l'année N+3, il peut être tenu compte de la part des déficits fonciers non déduits (53 700 €) correspondant aux dépenses de travaux. En effet, les dépenses dont l'imputation n'a pas pu être intégralement opérée du fait de la limitation prévue au 3° du I de l'article 156 du CGI peuvent majorer le prix d'acquisition déterminé pour le calcul de la plus-value de cession imposable.

b. Exceptions.

1° Exceptions légales.

Conformément aux dispositions du 3° du I de l'article [156 du CGI](#), aucune remise en cause de l'imputation du déficit sur le revenu global n'est effectuée dans les trois cas indiqués ci-après.

a° Invalidité

Le contribuable ou l'un des époux ou partenaire à un pacte civil de solidarité (PACS) soumis à une imposition commune est atteint d'une invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou la troisième des catégories prévues à l'article [L341-4 du code de la sécurité sociale](#). Il s'agit :

- des invalides absolument incapables d'exercer une profession quelconque ;
- des invalides qui, étant absolument incapables d'exercer une profession, sont, en outre, dans l'obligation d'avoir recours à l'assistance d'une tierce-personne pour effectuer les actes ordinaires de la vie.

b° Licenciement

270

Le contribuable ou l'un des époux ou partenaire à un PACS soumis à une imposition commune est licencié. Les personnes licenciées s'entendent de celles dont le contrat de travail est rompu à l'initiative de leur employeur.

L'absence de remise en cause ne s'applique que si l'année de licenciement est postérieure à l'année d'imputation sur le revenu global du déficit foncier.

c° Décès

280

Le contribuable ou l'un des époux ou partenaire à un PACS soumis à une imposition commune décède. Cette exception ne vaut que pour les déficits antérieurs à la date du décès.

2° ° Exceptions résultant de mesures de tempérament.

Aucune remise en cause de l'imputation du déficit sur le revenu global n'est également effectuée dans les deux situations ci-après.

a° Expropriation

290

L'immeuble productif du déficit fait l'objet d'une expropriation pour cause d'utilité publique. L'exception ne peut s'appliquer que si l'immeuble a été donné en location avant la survenance de l'évènement qui la motive.

b° Fusion de sociétés civiles de placement immobilier

300

La société civile de placement immobilier (SCPI) propriétaire de l'immeuble productif du déficit fait l'objet d'une fusion (cf articles [L 214-80 à L 214-83 du code monétaire et financier](#)). Il a en effet paru possible de reconnaître un caractère intercalaire à une telle fusion, notamment au regard de la durée de location d'un immeuble ou de conservation des titres visée au 7ème alinéa du 3° du I de l'article [156 du CGI](#) (cf. **I-A-1**). Le transfert de l'immeuble dans le patrimoine de la société absorbante ou de la nouvelle société ne constitue donc pas un cas d'interruption de la durée de location visée au **I-A-1**. De même, l'échange de droits sociaux résultant de la fusion ne constitue pas non plus un cas d'interruption de la durée de conservation des parts visée au **I-A-1** La durée de location de l'immeuble détenu par la société issue de la fusion est déterminée à partir de la date de départ de la période initiale de location par la société absorbée. De la même manière, le respect du délai de conservation des parts par l'associé est apprécié en tenant compte de la période de détention des titres de la société absorbée préalable à l'échange de droits sociaux résultant de la fusion.

3. Non-cumul de l'imputation d'un déficit et de la réduction d'impôt pour investissement outre-mer

310

Un contribuable ne peut pas pour un même logement ou une même souscription de titres pratiquer la réduction d'impôt relative aux investissements outre-mer prévue à l'article 199 *undecies* du CGI ou à l'article 199 *undecies A* du CGI et imputer un déficit foncier sur le revenu global (dernier alinéa du 3° du I de l'article 156 du CGI). Ainsi, lorsqu'un contribuable a pratiqué cette réduction d'impôt, il ne pourra pas imputer sur son revenu global un déficit foncier qui trouve son origine dans des dépenses payées pour ce bien. La loi ne prévoit aucune durée à cette interdiction de cumul ; il est cependant admis de limiter son application à la durée couverte par l'engagement de location ou de conservation prévu pour l'octroi de la réduction d'impôt déjà citée (c'est-à-dire les cinq années postérieures à l'octroi de la réduction d'impôt).

II. Imputation des déficits sur les revenus fonciers des années suivantes

320

La fraction des déficits fonciers qui ne peut être imputée sur le revenu global (fraction du déficit supérieure à 10 700 € ou à 15 300 €, selon le cas, ou qui résulte des intérêts d'emprunt) s'impute exclusivement sur les revenus fonciers des dix années suivantes conformément au premier alinéa du 3° du I de l'article 156 du CGI.

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-LETTRE-000181-20130819

Date de publication : 19/08/2013

DGFIP

lettre-type ; modèle

**LETTRE - RFPI - Modèle d'attestation annuelle
fournie par les sociétés non passibles de l'impôt
sur les sociétés (amortissement "Périssol")**

A. RELEVÉ DU COMPTE N° OUVERT AU NOM DE :

M ou Mme :

demeurant :

Situation du compte :

	Nombre	Numéros
Parts détenues au 1er janvier :		
Parts acquises entre le 1er janvier et le 31 décembre :		
Parts cédées entre le 1er janvier et le 31 décembre :		
Parts détenues au 31 décembre :		

Part des revenus des immeubles de la société correspondant aux droits de l'associé :%

	Immeuble 1	Immeuble 2	Immeuble 3
Adresse des immeubles ouvrant droit à la déduction au titre de l'amortissement			
Montant de l'amortissement			

correspondant aux droits de l'associé			
Montant du revenu net foncier correspondant aux droits de l'associé - Droit commun - art. 31, I-1^of du CGI.			
Réintégration à opérer en cas de non-respect par la société ou l'associé de son engagement			

B. ATTESTATION DE LA SOCIÉTÉ

M. agissant au nom de la société dont il est

- certifie l'exactitude des renseignements figurant au A ;

- déclare que le ou les immeubles désignés au A (rayer la mention inutile) :

- sont affectés à la location conformément au f du 1^o du I de l'article 31 du CGI,
- seront affectés à la location pendant neuf ans dans le délai de douze mois qui suivent la date de leur achèvement acquisition conformément au f du 1^o du I de l'article 31 du CGI.

A, le

(date et signature)

Commentaire(s) renvoyant à ce document :

[RFPI – Revenus fonciers – Régimes spéciaux – Obligations déclaratives et modalités de remise en cause des déductions pratiquées au titre de l'amortissement « Périssol »](#)

[RFPI - Revenus fonciers - Règles d'imputation des déficits - \(immeubles ordinaires\)](#)