

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 75 DU 9 AOÛT 2010

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

5 B-19-10

INSTRUCTION DU 26 JUILLET 2010

IMPOT SUR LE REVENU. PLAFONNEMENT GLOBAL DE CERTAINS AVANTAGES FISCAUX A L'IMPÔT SUR LE REVENU

(C.G.I., art. 200-0-A)

NOR : ECE L 10 20368 J

Bureau C 1

PRESENTATION

L'article 91 de la loi de finances pour 2009 (n° 2008-1425 du 27 décembre 2008), modifié par l'article 40 de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer, institue un mécanisme de plafonnement global de certains avantages fiscaux à l'impôt sur le revenu dont bénéficie un contribuable au titre d'une même année d'imposition.

Codifié à l'article 200-0 A du code général des impôts (CGI), ce mécanisme prévoit qu'au titre d'une année d'imposition, l'avantage en impôt procuré par certains avantages fiscaux est limité, pour un même foyer fiscal, quelle que soit la composition de ce dernier (personne seule, couple marié ou pacsé, avec ou sans enfants), à la somme des deux montants suivants : 25 000 € et 10 % du revenu imposable selon le barème progressif de l'impôt sur le revenu.

L'article 81 de la loi de finances pour 2010 (n° 2009-1673 du 30 décembre 2009) modifie la limite applicable au titre de l'imposition des revenus de l'année 2009. A compter de l'imposition des revenus de l'année 2010, il s'exerce dans une limite égale à la somme des deux montants suivants : 20 000 € et 8 % du revenu imposable selon le barème progressif de l'impôt sur le revenu.

Le décret n° 2010-275 du 15 mars 2010 précise les modalités d'application du nouveau dispositif et les obligations déclaratives des contribuables.

La présente instruction commente ces dispositions applicables à compter de l'imposition des revenus de l'année 2009.

•

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
Section 1 : Personnes concernées	7
Section 2 : Avantages fiscaux concernés	12
A. AVANTAGES FISCAUX INCLUS DANS LE PLAFONNEMENT GLOBAL	13
B. AVANTAGES FISCAUX EXCLUS DU PLAFONNEMENT GLOBAL	15
Section 3 : Modalités d'application	18
A. ARTICULATION AVEC LES PLAFONNEMENTS SPECIFIQUES A CERTAINES REDUCTIONS D'IMPOT	18
B. FAIT GENERATEUR DU PLAFONNEMENT GLOBAL	21
C. BASE RETENUE POUR L'APPLICATION DU PLAFONNEMENT GLOBAL	25
1. Principes	25
2. Cas particuliers	26
3. Illustration en cas d'articulation avec le plafonnement spécifique outre-mer	28
D. LIMITES RETENUES POUR LA DETERMINATION DU PLAFOND GLOBAL	31
1. Dépenses ou investissements payés ou réalisés en 2009	34
2. Dépenses ou investissements payés ou réalisés à compter du 1 ^{er} janvier 2010	36
3. Caractéristiques du revenu imposable à retenir	38
E. CALCUL DU PLAFONNEMENT GLOBAL	43
1. Principe de la double liquidation	44
2. Exemple pratique de double liquidation	48
3. Calcul du plafonnement et de l'impôt dû	50
4. Cas de superposition des plafonnements 2009 et 2010	52
Section 4 : Obligations déclaratives	53
Section 5 : Incidence en matière de procédure de contrôle ou procédure contentieuse	55
Section 6 : Entrée en vigueur	57

A. DEPENSES PAYEES OU INVESTISSEMENTS REALISES EN 2009	58
1. Investissements immobiliers en métropole	59
2. Investissements ultramarins	61
B. DEPENSES PAYEES OU INVESTISSEMENTS REALISES A COMPTE DE 2010	64
1. Investissements immobiliers en métropole	65
2. Investissements ultramarins	68

Annexe I : Article 200-0-A du code général des impôts issu de l'article 91 de la loi n° 2008-1425 de finances pour 2009 du 27 décembre 2008 et modifié par l'article 40 de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer

Annexe II : Article 200-0-A du code général des impôts tel que modifié par l'article 81 de la loi n° 2009-1673 de finances pour 2010 du 30 décembre 2009

Annexe III : Décret n° 2010-275 du 15 mars 2010 pris pour l'application de l'article 200-0 A du code général des impôts, et modifiant l'annexe III au même code

Annexe IV : Avantages fiscaux compris dans le champ d'application du plafonnement

Annexe V : Liste des réductions d'impôt et crédits d'impôt en faveur des particuliers exclus du champ d'application du plafonnement

Annexe VI : Mesures d'entrée en vigueur progressive applicables à certains investissements immobiliers en métropole (article 91 de la LF 2009)

Annexe VII : Mesures d'entrée en vigueur progressive du plafonnement global applicables à certains investissements immobiliers en métropole (article 81 de la LF 2010)

Annexe VIII : Mesures d'entrée en vigueur progressive applicables à certains investissements ultramarins (article 91 de la LF 2009 et article 81 de la LF 2010)

Annexe IX : Prise en compte dans la double liquidation des déductions du revenu foncier au titre de l'amortissement

Annexe X : Cas de superposition des limites 2009 et 2010 retenues pour l'application du plafonnement global

INTRODUCTION

1. L'article 91 de la loi de finances pour 2009 (n° 2008-1425 du 27 décembre 2008), modifié par l'article 40 de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer, institue un mécanisme de plafonnement global de certains avantages fiscaux à l'impôt sur le revenu, dont bénéficie un contribuable au titre d'une même année d'imposition.

Codifié à l'article 200-0 A du code général des impôts (CGI), ce mécanisme prévoit que, à compter de l'imposition des revenus de l'année 2009, l'avantage en impôt procuré à un foyer fiscal – quelle que soit sa composition – au titre d'une même année par certaines déductions au titre de l'amortissement et certains crédits et réductions d'impôt sur le revenu est limité à la somme des deux montants suivants :

- 25 000 € et 10 % du revenu imposable selon le barème progressif de l'impôt sur le revenu.

2. L'article 81 de la loi de finances pour 2010 (n° 2009-1673 du 30 décembre 2009) modifie la limite applicable. A compter de l'imposition des revenus de l'année 2010, l'avantage en impôt est limité à la somme des deux montants suivants :

- 20 000 € et 8 % du revenu imposable selon le barème progressif de l'impôt sur le revenu.

3. Le décret n° 2010-275 du 15 mars 2010 précise les modalités d'application de ce dispositif, notamment les modalités de détermination de l'avantage en impôt procuré par certains avantages fiscaux et les obligations déclaratives des contribuables.

4. Par ailleurs, des modalités particulières d'entrée en vigueur ont été retenues afin de ne pas pénaliser les investissements dont la réalisation effective intervient au cours de l'année 2009, mais pour lesquels la décision d'investissement a été prise avant le 1^{er} janvier 2009.

Des modalités d'entrée en vigueur de même nature ont été retenues pour l'application de la modification de la limite du plafonnement global, afin de ne pas pénaliser les investissements dont la réalisation effective intervient au cours de l'année 2010, mais pour lesquels la décision d'investissement a été prise avant le 1^{er} janvier 2010.

5. La présente instruction commente l'ensemble de ces dispositions. Sauf indication contraire, les articles cités sont ceux du code général des impôts et de ses annexes.

CHAPITRE 1. CHAMP D'APPLICATION DU PLAFONNEMENT GLOBAL

6. Le plafonnement global s'applique aux contribuables qui bénéficient des avantages fiscaux compris dans le champ d'application du plafonnement défini au 2 de l'article 200-0-A (cf. n° 12 sqq).

Section 1 : Personnes concernées

7. Personnes physiques. Le plafonnement global est applicable aux contribuables, personnes physiques, imposables à l'impôt sur le revenu et qui bénéficient d'avantages fiscaux compris dans le champ d'application du dispositif.

Par contribuable, on entend tout foyer fiscal au sens de l'article 6, composé des conjoints ou partenaires d'un pacte civil de solidarité (PACS) soumis à imposition commune et des personnes rattachées de droit ou sur option. Dès lors que le plafonnement global est apprécié au niveau du contribuable, la qualité du bénéficiaire de l'avantage fiscal au sein du foyer fiscal n'a pas d'incidence.

8. Domicile fiscal. Le plafonnement global peut en principe s'appliquer aux avantages fiscaux concernés, quelle que soit la qualité du contribuable, domicilié en France ou non-résident.

Toutefois, le bénéfice des réductions et crédits d'impôt est, pour l'essentiel, réservé aux contribuables domiciliés en France au sens de l'article 4 B.

En effet, en application des dispositions de l'article 197 A, et contrairement aux personnes fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B qui sont soumises à l'impôt sur l'ensemble de leurs revenus, qu'ils soient de source française ou de source étrangère, les personnes fiscalement non-résidentes en France sont imposables sur leurs seuls revenus de source française, sous réserve des dispositions des conventions internationales, ce qui restreint la progressivité de l'impôt.

C'est pour tenir compte de cette différence objective de situation entre résidents et non-résidents que, conformément à l'article 164 A, les personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France et qui sont, de ce fait, soumises à une obligation fiscale limitée ne peuvent déduire aucune charge de leur revenu global. Ces règles de portée générale s'appliquent à l'ensemble des charges déductibles du revenu global ainsi qu'aux réductions et crédits d'impôt (RM, Sénat, n° 00719 de M. Michel Guerry, JO Sénat du 11/10/2007 - page 1824).

9. Associés de sociétés de personnes non soumises à l'IS. Les associés, personnes physiques, de sociétés de personnes non soumises à l'impôt sur les sociétés (art. 8 à 8 *ter*) sont soumis au plafonnement global des avantages fiscaux pour ceux dont ils bénéficient, à proportion de la quote-part de leurs droits dans la société.

De la même manière que les coïndivisaires, les associés de sociétés de personnes dotées de la transparence fiscale (sociétés immobilières de copropriété mentionnées à l'article 1655 *ter*) sont réputés être directement propriétaires de la fraction du logement correspondant à leurs droits dans la société, ce qui signifie qu'ils bénéficient directement de l'avantage fiscal correspondant à la fraction des dépenses qu'ils ont effectivement supportées.

10. Mariage, divorce, séparation ou décès. Le mariage, le divorce ou la séparation modifient le foyer fiscal et entraînent création d'un nouveau contribuable. Lorsqu'un tel événement intervient au cours d'une année d'imposition, le plafonnement global s'applique distinctement et indépendamment à chaque contribuable, selon le montant des avantages fiscaux porté sur chaque déclaration.

Il en est de même en cas de conclusion ou de rupture d'un PACS aboutissant à plusieurs impositions au titre d'une même année.

11. Modalités pratiques. Mlle Dupont et M. Martin se marient le 1^{er} juillet 2009. Leurs revenus nets et leurs charges ouvrant droit à réduction ou crédit d'impôt sont répartis dans les conditions habituelles sur chacune des déclarations, individuelles du 1^{er} janvier au 30 juin, et commune à compter du 1^{er} juillet.

L'appréciation des conditions d'application du plafonnement global s'effectuera également déclaration par déclaration, au niveau, en premier lieu, chacun en ce qui le concerne, de Mlle Dupont et de M. Martin, contribuables célibataires du 1^{er} janvier au 30 juin, puis, en second lieu, du couple, contribuable M. ou Mme Martin, pour la déclaration commune du 1^{er} juillet au 31 décembre.

Section 2 : Avantages fiscaux concernés

12. Le plafonnement global s'applique aux avantages fiscaux dans les conditions mentionnées au 2 de l'article 200-0 A, qui sont accordés en contrepartie d'un investissement ou d'une prestation dont bénéficie le contribuable. Il est précisé que les réductions et crédits d'impôt sont par hypothèse compris dans le champ d'application du dispositif, s'ils n'en sont pas exclus par une disposition expresse (cf. n° 15).

Les avantages fiscaux qui ne sont pas pris en compte pour le plafonnement sont en principe des avantages liés à la situation personnelle du contribuable ou à la poursuite d'un objectif d'intérêt général sans contrepartie.

A. AVANTAGES FISCAUX DANS LE CHAMP D'APPLICATION DU PLAFONNEMENT GLOBAL

13. Présentation générale. Sont inclus dans le champ d'application du plafonnement global :

- l'avantage en impôt procuré par les déductions au titre de l'amortissement « Robien classique », « Robien recentré », « Borloo neuf » « Robien SCPI » et « Borloo SCPI » (c'est-à-dire les déductions au titre de l'amortissement prévues aux h et l du 1^o du I de l'article 31 et à l'article 31 *bis*) ;

- les réductions et les crédits d'impôt sur le revenu qui ne sont pas expressément exclus du champ du plafonnement (cf. n° 15 *sqq*).

Pour plus de précisions, voir annexe III
--

14. Extinction des dispositifs « Robien » et « Borloo ». L'article 31 de la loi de finances rectificative pour 2008 (n° 2008-1443 du 30 décembre 2008) a réformé les mécanismes d'incitation fiscale à l'investissement locatif.

Elle supprime, à compter du 1^{er} janvier 2010, les dispositifs « Robien » et « Borloo », qui se traduisent par un avantage d'assiette dans le cadre de la catégorie des revenus fonciers, et les remplacent par un avantage prenant la forme d'une réduction d'impôt sur le revenu, dite « Scellier », codifiée à l'article 199 *septvicies*.

Ainsi, les investissements réalisés à compter du 1^{er} janvier 2010 ne peuvent plus ouvrir droit aux dispositifs fiscaux « Robien-recentré » (prévu au h du 1^o du I de l'article 31), « Robien-ZRR » (prévu au k du 1^o du I de l'article 31 du CGI), « Borloo-neuf » (prévu au l du 1^o du I de l'article 31), « Robien-SCPI » (prévu à l'article 31 *bis*) ou « Borloo-SCPI » (prévu à l'article 31 *bis* du CGI). Pour autant, les investissements éligibles réalisés avant le 1^{er} janvier 2010 continuent à produire leurs effets après cette date.

Sur les dates à retenir pour l'appréciation de la date de réalisation de l'investissement, voir l'instruction administrative parue sous la référence 5 B-17-09, n° 68

B. AVANTAGES FISCAUX EXCLUS DU PLAFONNEMENT GLOBAL

15. Les avantages fiscaux liés à la situation personnelle du contribuable ou à la poursuite d'un objectif d'intérêt général sans contrepartie (dons aux associations, mécénat...), de même que ceux liés aux monuments historiques, sont expressément exclus du champ d'application du plafonnement.

Par ailleurs, les dispositifs compris dans les modalités de détermination des revenus nets catégoriels (exonérations, abattements, déductions, à l'exception des déductions au titre de l'amortissement dans le cadre des dispositifs d'incitation fiscale à l'investissement locatif, voir n° 14), et les crédits d'impôt visant à corriger une double imposition, ne sont pas compris dans le dispositif.

16. Avantages fiscaux expressément exclus. Sont exclus du plafonnement les réductions et crédits d'impôt mentionnés au b du 2 de l'article 200-0 A, soit :

- la réduction de l'impôt résultant de l'application du quotient familial (article 197, I-2) ;
- la réduction de l'impôt applicable aux contribuables domiciliés dans les départements d'outre-mer ;
- la réduction de l'impôt en faveur des contribuables dont la cotisation d'impôt brut est inférieure à un certain montant, appelée communément « décote » (article 197, I-4) ;
- les crédits d'impôt mentionnés au 1^o du II de la section 5 du chapitre 1^{er} du code général des impôts, et qui bénéficient aux entreprises industrielles, commerciales, agricoles ou non commerciales (par exemple le crédit d'impôt pour dépenses de recherche) ;
- les crédits d'impôt correspondant à l'impôt retenu à la source à l'étranger, tels que prévus par les conventions internationales ou la décote en tenant lieu ;
- un nombre limitativement énuméré de réductions et crédits d'impôt sur le revenu.

Pour plus de précisions, voir annexe IV

17. Avantages et mécanismes hors champ d'application du dispositif. Les avantages fiscaux dont la liste suit ne sont pas compris, par leur nature, dans le champ d'application du plafonnement :

- les exonérations de revenus catégoriels (notamment en traitements et salaires, revenus fonciers, revenus de capitaux mobiliers, etc.) ;
- les abattements et déductions calculés sur le revenu brut catégoriel (notamment, la déduction pour frais professionnels ou l'abattement spécial de 10 % opéré sur les traitements et salaires et les pensions et retraites, les abattements pour régimes micro-BIC, micro-foncier, spécial BNC, etc.) ;
- l'avantage en impôt procuré par les déficits fonciers imputables sans limitation de montant ;
- l'avantage en impôt procuré par les déficits imputés sans limitation de montant autres que les déficits fonciers mentionnés ci-dessus (notamment, les frais correspondant à la maintenance des brevets visés au I *bis* de l'article 156 du CGI, etc...) ;
- l'avantage en impôt procuré par les charges déductibles du revenu global (notamment, les pensions alimentaires, charges afférentes aux monuments historiques, versements à la retraite mutualiste du combattant, cotisations sociales des indépendants, etc.) ;
- l'avantage en impôt procuré par les retenues à la source libératoires de l'impôt sur le revenu, telles que les retenues à la source applicables en matière de revenus de capitaux mobiliers¹.

¹ L'avantage en impôt provient de l'application d'un taux forfaitaire libérateur inférieur à celui qui aurait résulté d'une taxation au barème.

Section 3 : Modalités d'application

A. ARTICULATION AVEC LES PLAFONNEMENTS SPECIFIQUES A CERTAINES REDUCTIONS D'IMPOT

18. Plafonnement spécifique de la réduction d'impôt au titre des investissements outre-mer. L'article 87 de la loi de finances pour 2009 (n° 2008-1425 du 27 décembre 2008), modifié par l'article 40 de la loi pour le développement économique des outre-mer (n° 2009-594 du 27 mai 2009) et par l'article 57 de la loi de finances rectificative pour 2009 (n° 2009-1674 du 30 décembre 2009) a mis en place un mécanisme de plafonnement de l'avantage en impôt dont peut bénéficier un contribuable au titre d'une même année d'imposition lorsqu'il réalise des investissements outre-mer (articles 199 *undecies* A, 199 *undecies* B et 199 *undecies* C).

Codifié à l'article 199 *undecies* D, ce mécanisme prévoit que pour une même année d'imposition, le montant total des réductions d'impôt sur le revenu pouvant être imputé au titre des investissements précités est limité, pour un même foyer fiscal, à la somme de 40.000 € ou, si ce second montant est plus élevé et sur option du contribuable, à 15 % du revenu du foyer.

Pour plus de précisions, voir l'instruction administrative à paraître dans la série 5 B

19. Plafonnement spécifique de la réduction d'impôt accordée au titre des investissements "Malraux". L'article 84 de la loi de finances pour 2009 (n° 2008-1425 du 27 décembre 2008), complété par l'article 27 de la loi de mobilisation pour le logement et la lutte contre l'exclusion (n° 2009-323 du 25 mars 2009) et par l'article 39 de la loi de finances rectificative pour 2009 (n° 2009-1674 du 30 décembre 2009), a procédé à une réforme globale du régime dit « Malraux » qui, d'une part, transforme le régime de déduction des charges en réduction d'impôt sur le revenu, et d'autre part, aménage de façon substantielle les conditions d'application du régime, notamment par la mise en place d'un mécanisme de plafonnement de l'avantage.

Codifiée à l'article 199 *tervicies*, cette réduction d'impôt est égale à 40 % du montant des dépenses de travaux de restauration complète d'un immeuble bâti, lorsque celui-ci est situé dans un secteur sauvegardé ou dans un quartier ancien dégradé, et à 30 % du montant de ces mêmes dépenses, lorsque l'immeuble est situé dans une zone de protection du patrimoine architectural, urbain et paysager (ZPPAUP), dans la limite annuelle, pour les deux cas, de 100 000 € de dépenses.

Pour plus de précisions, voir l'instruction administrative à paraître dans la série 5 B

20. Ordre d'application. L'application de ces plafonnements spécifiques est indépendante de celle du plafonnement global des avantages fiscaux instauré par l'article 91 de la loi de finances pour 2009.

Il convient par conséquent d'appliquer en premier lieu les plafonnements spécifiques, puis d'appliquer, le cas échéant, le plafonnement global.

B. FAIT GENERATEUR DU PLAFONNEMENT GLOBAL

21. Principe général. Le dispositif s'applique aux avantages fiscaux obtenus au cours de l'année d'imposition des revenus au titre de laquelle il s'applique.

En d'autres termes, le plafonnement global trouve à s'appliquer aux déductions au titre de l'amortissement, aux réductions d'impôt et crédits d'impôt déclarés et, selon le cas, pratiqués, imputés ou restitués au titre de l'année d'imposition des revenus.

22. Cas particulier des reports et étalements de réduction d'impôt. Certaines réductions d'impôt ouvrent droit au report ou à l'étalement des sommes admises en déduction mais dépassant le montant de l'impôt dû. Tel est notamment le cas des réductions d'impôt pour investissement dans les DOM-COM (art. 199 *undecies* B-I et 199 *undecies* C-III) et pour souscription au capital des PME (art. 199 *terdecies*-0 A, II).

Les sommes en report sont prises en compte dans le calcul de l'avantage en impôt au titre de l'année d'imputation. Seuls les reports tirant leur origine de réductions dont le principe est acquis à compter de l'imposition des revenus de l'année 2009 sont pris en compte.

Pour plus de précisions sur l'entrée en vigueur du plafonnement global, voir n° 57 **sqq**)

23. Exemple 1. Un contribuable bénéficie au titre de l'année 2008 d'une réduction d'impôt sur le revenu pour investissement productif dans les DOM (investissement en 2008), d'un montant supérieur à celui de l'impôt sur ses revenus de 2008, l'excédent est reporté, pour imputation sur l'impôt sur ses revenus des années 2009 et suivantes. Ce report n'est pas pris en compte dans le calcul de l'avantage en impôt soumis au plafonnement global.

24. Exemple 2. Un contribuable bénéficie au titre de l'année 2009 d'une réduction d'impôt sur le revenu pour investissement productif dans les DOM (investissement en 2009), d'un montant supérieur à celui de l'impôt sur ses revenus de 2009. L'excédent est reporté pour imputation sur l'impôt sur ses revenus de l'année 2010. Seules les sommes imputées sur l'impôt sur le revenu de 2009 sont prises en compte dans le calcul de l'avantage en impôt au titre de l'année 2009 ; les sommes reportées sont prises en compte dans le calcul de l'avantage en impôt au titre de l'année 2010. Si une partie des sommes reportées excède l'impôt sur les revenus de l'année 2010 et est reportée à nouveau, pour imputation sur les revenus de l'année 2011, elle sera prise en compte dans le calcul de l'avantage en impôt au titre de l'année 2011, etc.

C. BASE RETENUE POUR L'APPLICATION DU PLAFONNEMENT GLOBAL

1. Principes

25. Principe général. La base des avantages fiscaux soumis au plafonnement global est constituée par l'avantage en impôt procuré par chaque avantage fiscal considéré, déterminé dans le cadre de la double liquidation de l'impôt du contribuable (cf. n° 44 sqq).

2. Cas particuliers

26. Déductions au titre de l'amortissement. La base de l'avantage fiscal est calculée dans les conditions mentionnées au 1 du I de l'article 197 sur la base d'un montant déterminé par différence entre le résultat net foncier déclaré et le résultat net foncier calculé en excluant les déductions mentionnées au n° 15 (cf. n° 48)

En cas d'imputation d'un déficit foncier sur le revenu global, l'article 46-0 B de l'annexe III prévoit que cet avantage en impôt, retenu pour l'application du plafonnement global, est limité à l'avantage en impôt procuré par le montant du déficit foncier imputable limité à 10 700 €, après déduction en priorité des charges foncières ordinaires, et, le cas échéant, des intérêts d'emprunt, l'excédent étant reportable sur les années suivantes.

Les déficits fonciers reportables sur les bénéfices ultérieurs et qui ont pour origine les déductions précitées sont pris en compte pour le calcul de l'avantage en impôt au titre de l'année d'imputation.

Pour plus de précisions sur les conditions de double liquidation, voir n° 44 sqq),

27. Investissements productifs outre-mer. Lorsque le contribuable réalise certains investissements productifs neufs outre-mer, la loi lui impose une rétrocession d'une partie de l'avantage fiscal obtenu.

Les réductions d'impôt pour investissement productif outre-mer mis à disposition d'une entreprise par un contrat de location donnent lieu à une rétrocession d'une fraction de l'avantage fiscal à l'entreprise ou à l'organisme locataire, sous forme de diminution du loyer et/ou du prix de cession du bien à l'exploitant. La fraction rétrocédée est au minimum, selon le cas, de 65 %, 60 % ou 50 % du montant de la réduction d'impôt (investissements visés au I de l'article 199 *undecies* B et à l'article 199 *undecies* C).

Pour tenir compte de cette spécificité, les réductions d'impôt accordées à ce titre ne sont prises en compte que pour une fraction maximale non rétrocédée de leur montant. Ainsi, la réduction d'impôt acquise au titre de ces investissements productifs ainsi que les reports résultant d'une réduction d'impôt au titre des mêmes investissements sont retenus pour l'application du plafonnement, selon le cas, pour 35 %, 40 % ou 50 % de leur montant.

Toutefois, ces règles spécifiques ne s'appliquent pas lorsque le propriétaire ayant réalisé les investissements productifs outre-mer les exploite, directement et à titre professionnel au sens du 1° *bis* du I de l'article 156 au sein de sa propre exploitation. Dans ce cas, le montant total de la réduction d'impôt est retenu pour l'appréciation du plafonnement global.

En ce qui concerne l'articulation du plafonnement de ces réductions d'impôt prévu au nouvel article 199 *undecies* D et le présent plafonnement global, voir n° 28 sqq.

Pour plus de précisions sur le plafonnement spécifique outre-mer, voir l'instruction administrative à paraître dans la série 5 B

3. Illustration en cas d'articulation avec le plafonnement spécifique outre-mer

28. Exemple. En 2009, un contribuable célibataire sans enfant dont le revenu net imposable selon le barème progressif de l'impôt sur le revenu s'élève à 490 000 € bénéficie des avantages fiscaux suivants :

- de 90 000 € de réduction d'impôt, étalée sur 5 ans, au titre d'un investissement locatif intermédiaire (article 199 *undecies* A), soit 18 000 € par an ;

- de 140 000 € au titre d'un investissement productif neuf, avec un taux de rétrocession à l'exploitant de 50 % (article 199 *undecies* B), soit une part rétrocédée de 70 000 € et une part non rétrocédée de 70 000 €.

29. Application du plafonnement spécifique outre-mer. Le montant total de la réduction d'impôt prévue par l'article 199 *undecies* A et de la partie non rétrocédée de l'avantage procuré par l'article 199 *undecies* B imputable par le contribuable pour 2009 est limité à 40 000 € ou 15 % du revenu – soit 73 500 € au cas particulier.

Le montant de la partie rétrocédée de la réduction prévue par l'article 199 *undecies* B, non prise en compte pour l'appréciation des 73 500 € précédents, est plafonné séparément. La fraction rétrocédée étant de 50 % au cas particulier, le montant de ce second plafonnement est de 73 500 € également ².

Après application du plafonnement spécifique outre-mer et avant plafonnement global, le montant des réductions d'impôt dont peut bénéficier le contribuable s'élève à 143 500 €, soit :

- 73 500 € au titre de la réduction d'impôt prévue par l'article 199 *undecies* A et de la partie non rétrocédée de la réduction d'impôt prévue par l'article 199 *undecies* B (soit 70 000 € au titre de l'article 199 *undecies* B + 3 500 € au titre de l'article 199 *undecies* A, le plafonnement portant en priorité sur la réduction d'impôt prévue par l'article 199 *undecies* A) ;

- 70 000 € au titre de la fraction rétrocédée de la réduction d'impôt mentionnée à l'article 199 *undecies* B.

L'application du plafonnement spécifique outre-mer a donc conduit à écrêter 14 500 € d'avantage fiscal.

30. Montant des réductions d'impôt retenues pour l'application du plafonnement global. Pour l'application de l'article 200-0 A, la réduction d'impôt prévue par l'article 199 *undecies* A est retenue pour son montant après plafonnement spécifique outre-mer – soit 3 500 € au cas particulier – la réduction d'impôt prévue par l'article 199 *undecies* B pour la seule fraction non rétrocédée de son montant après plafonnement spécifique outre-mer, soit 50 % ou 70 000 € au cas particulier.

D. LIMITES RETENUES POUR LA DETERMINATION DU PLAFOND GLOBAL

31. Limite applicable pour l'imposition des revenus de 2009. Au moment de la mise en place du mécanisme du plafonnement global en 2009, l'avantage en impôt procuré par certaines déductions au titre de l'amortissement, en revenus fonciers, et certains crédits d'impôt ou réductions d'impôt sur le revenu, est limité, pour un même foyer fiscal, quelle que soit la composition de ce dernier (personne seule, couple marié ou pacsé, avec ou sans enfants), à la somme des deux montants suivants :

- 25 000 € et 10 % du revenu imposable selon le barème progressif de l'impôt sur le revenu.

32. Limite applicable à compter de l'imposition de 2010. L'article 81 de la loi de finances pour 2010 (n° 2009-1673 du 30 décembre 2009) modifie la limite applicable. A compter de l'imposition des revenus de l'année 2010, l'avantage en impôt s'exerce dans une limite égale à la somme des deux montants suivants :

- 20 000 € et 8 % du revenu imposable selon le barème progressif de l'impôt sur le revenu.

33. Hypothèse de superposition des deux limites. A compter de l'imposition des revenus de l'année 2010, certains contribuables pourront bénéficier à la fois d'avantages fiscaux pour lesquels est applicable le plafond de 25 000 € et 10 % et d'avantages fiscaux pour lesquels le plafond de 20 000 € et 8 % du revenu est applicable. Le mode de calcul du plafonnement dans ce cas particulier est décrit au n° 52.

1. Dépenses ou investissements payés ou réalisés en 2009

34. Principe. Le montant du plafond global d'avantages fiscaux retenus pour l'application du dispositif dont peut bénéficier un contribuable est fixé à la somme des deux montants suivants :

- un montant forfaitaire de 25 000 € ;

- et un montant proportionnel égal à 10 % du revenu imposable du foyer fiscal, quelle que soit la composition de ce dernier (personne seule, couple marié ou pacsé, avec ou sans enfant).

² Pour un taux de rétrocession de 60 %, seuls 56 000 € (140 000 € x 40 %) seraient retenus dans le premier plafonnement, la part rétrocédée de 84 000 € étant plafonnée séparément pour un maximum de 1,5 x 73 500 €, soit 110 250 €.

35. Illustrations. Ainsi, dans la situation d'un contribuable dont le revenu net imposable est de 150 000 €, le montant du plafond global des avantages fiscaux dont peut bénéficier ce contribuable est de 40 000 € (25 000 + 10 % de 150 000) ;

Pour un contribuable disposant d'un revenu net imposable de 300 000 €, ce montant sera fixé à 55 000 € (25 000 + 10 % de 300 000).

Enfin, pour un contribuable disposant d'un revenu imposable de 600 000 €, ce montant sera fixé à 85 000 € (25 000 + 10 % de 600 000).

2. Dépenses ou investissements payés ou réalisés à compter du 1^{er} janvier 2010

36. Principe. Le montant du plafond global est fixé à la somme des deux montants suivants :

- un montant forfaitaire de 20 000 € ;

- et un montant proportionnel égal à 8 % du revenu imposable du foyer fiscal, quelle que soit la composition de ce dernier (personne seule, couple marié ou pacsé, avec ou sans enfant).

37. Illustrations. Ainsi, dans la situation d'un contribuable dont le revenu net imposable est de 150 000 €, le montant du plafond global des avantages fiscaux initiés en 2010 (sur cette notion, voir n° 57), dont peut bénéficier ce contribuable, est de 32 000 € (20 000 + 8 % de 150 000) ;

Pour un contribuable disposant d'un revenu net imposable de 300 000 €, ce montant sera fixé à 44 000 € (20 000 + 8 % de 300 000).

Enfin, pour un contribuable disposant d'un revenu imposable de 600 000 €, ce montant sera fixé à 68 000 € (20 000 + 8 % de 600 000).

3. Caractéristiques du revenu imposable à retenir

38. Définition. Le revenu imposable à prendre en compte pour le calcul du plafonnement global est le revenu imposable servant de base au calcul de l'impôt sur le revenu dans les conditions fixées au I de l'article 197.

Ce revenu s'entend du revenu net imposable, dont le contribuable a eu la disposition au cours de l'année considérée, soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu et à partir duquel est calculé le montant de l'impôt exigible.

Il s'agit en pratique du revenu net imposable, après déduction des déficits globaux des années antérieures, des charges déductibles du revenu global, et des abattements spéciaux (abattement pour enfants à charge mariés, liés par un PACS ou chargés de famille, abattement en faveur des personnes âgées ou invalides de condition modeste...).

39. Profits non compris. Ce revenu net imposable ne prend pas en compte les revenus ou profits imposables à un taux forfaitaire, tels les plus-values sur cessions de valeurs mobilières et les plus-values sur cessions de biens meubles ou immobilières.

Les revenus soumis à un prélèvement ou une retenue à la source libératoire de l'impôt sur le revenu ne sont également pas compris.

40. Montant à retenir en présence d'un déficit global. Conformément aux dispositions du I de l'article 156, le déficit constaté pour une année dans une catégorie de revenus est imputé, à due concurrence, sur le revenu global de la même année. Si ce revenu global n'est pas suffisant pour que l'imputation puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est reporté successivement sur le revenu global des années suivantes jusqu'à la sixième année inclusivement.

Lorsqu'en application des dispositions précédentes, un déficit global est dégagé au titre de l'année d'imposition, il convient de retenir un revenu imposable nul (égal à zéro) pour l'appréciation de la limite mentionnée aux n°s 31 et 32.

41. Revenus soumis à l'impôt selon une base moyenne ou fractionnée. Les revenus soumis à l'impôt sur le revenu, sur option du contribuable, selon une base moyenne, notamment en application des articles 75-0 B, 84 A ou 100 bis, ou fractionnée, notamment en application des articles 75-0 A, 163 A ou 163 bis, sont pris en compte, pour le montant soumis à l'impôt dans les conditions mentionnées au I de l'article 197, conformément aux dispositions du 1° de l'article 46-0 B bis de l'annexe III.

Ainsi, les revenus qui font l'objet d'une répartition sur plusieurs années sont retenus pour la fraction afférente à l'année considérée. Il en est ainsi notamment des indemnités versées à raison du licenciement ou du départ volontaire pour lesquelles l'option pour le régime d'étalement de l'article 163 A du CGI a été exercée, ou du capital versé au dénouement d'un plan d'épargne retraite populaire (PERP) pour lequel l'option pour le régime d'étalement mentionné à l'article 163 bis du même code a été exercée.

42. Revenus imposés au quotient. Les revenus exceptionnels ou différés soumis sur demande au système du quotient mentionné à l'article 163-0 A sont pris en compte, pour le montant soumis à l'impôt dans les conditions mentionnées au I de l'article 197 du code précité, conformément aux dispositions du 2° de l'article 46-0 B bis de l'annexe III, avant multiplication de la cotisation supplémentaire obtenue.

Cette modalité s'applique également aux revenus qui bénéficient du quotient mentionné à l'article 163-0 A bis et au II de l'article 163 bis C.

Pour les revenus imposés au quotient avec un diviseur de 2, on ne retiendra donc que la moitié du montant ; pour les revenus imposés au quotient avec un diviseur de 3, un tiers du montant ; pour les revenus imposés au quotient avec un diviseur de 4, un quart du montant etc.

E. CALCUL DU PLAFONNEMENT GLOBAL

43. Double liquidation. L'application du plafonnement global suppose une double liquidation de l'impôt sur le revenu. Cette double liquidation est réalisée par l'administration fiscale, le contribuable n'est soumis à aucune démarche particulière.

La différence entre la cotisation d'impôt déterminée dans les conditions habituelles et la cotisation théorique retraitée des avantages fiscaux compris dans le plafonnement ne doit pas être supérieure à la somme de 25 000 € et 10 % du revenu imposable du foyer fiscal pour les avantages fiscaux initiés en 2009 (cf. n° 31), et à la somme de 20 000 € et 8 % de ce même revenu, pour les avantages fiscaux initiés en 2010 (cf. n° 32).

Lorsque cette différence est supérieure à ce plafond, l'excédent, c'est-à-dire le montant résultant du plafonnement, est ajouté à l'imposition du contribuable.

1. Principe de la double liquidation

44. Liquidation de l'impôt dans les conditions habituelles. En premier lieu, la cotisation d'impôt sur le revenu est déterminée dans les conditions de droit commun.

45. Détermination d'une seconde cotisation théorique retraitée des avantages fiscaux. L'administration fiscale procède ensuite à la détermination d'une seconde cotisation théorique pour laquelle seuls les avantages fiscaux non compris dans le champ d'application du plafonnement global sont retenus. Cette exclusion de certains avantages fiscaux mise à part, la cotisation est déterminée dans les conditions de droit commun.

46. L'avantage global en impôt procuré par l'ensemble des avantages fiscaux dans le champ d'application du plafonnement global est défini comme la différence entre ces deux cotisations.

47. Cas particulier des déductions du revenu foncier au titre de l'amortissement. Pour la détermination de l'avantage global en impôt, les déductions du revenu foncier au titre de l'amortissement sont prises en compte de la manière suivante. Pour la liquidation dans les conditions habituelles, on retient le revenu net foncier, déduction des charges au titre de l'amortissement comprise. Pour la liquidation théorique, on retient un résultat net foncier théorique, sans déduction au titre de l'amortissement. Dans les deux liquidations, le déficit foncier éventuel est retenu pour sa seule fraction imputable sur le revenu global, la fraction reportée sur les années suivantes n'étant pas prise en compte.

Pour trois exemples, voir annexe IX
--

2. Exemple pratique de double liquidation

48. Le contribuable mentionné aux n° 28 à 30, outre les réductions d'impôt pour investissements outre-mer, a acquis en 2009 un immeuble sous le régime de la déduction au titre de l'amortissement « Robien recentré » pour un montant de 300 000 € (déduction au titre de l'amortissement égale à 6 % x 300 000 = 18 000 €, ses recettes et autres charges correspondent par hypothèse à l'exemple 1 de l'annexe IX). Il bénéficie également des avantages fiscaux suivants :

- réduction d'impôt pour don aux œuvres (art. 200), pour un montant de versement de 1 000 € et un taux de 66 % ;
- crédit d'impôt au titre de l'acquisition d'une chaudière à bois (art. 200 *quater*), pour une dépense éligible de 8 000 € et un taux de 40 % ;
- crédit d'impôt pour emploi d'un salarié à domicile (art. 199 *sexdecies*), pour une dépense éligible de 12 000 €.

49. La double liquidation de l'impôt sur le revenu est conduite de la façon suivante :

Détermination de l'avantage en impôt procuré par les avantages fiscaux soumis au plafonnement global		
	Liquidation ordinaire	Liquidation théorique
BNC net	499 000 €	499 000 €
Revenu foncier net	- 9 000 €	+ 9 000 €
Revenu net imposable	490 000 €	508 000 €
Impôt progressif calculé selon le barème	183 538 €	190 738 €
Réduction d'impôt pour dons aux œuvres*	- 660 €	- 660 €
Réduction d'impôt pour investissement locatif outre-mer**	- 3 500 €	-
Réduction d'impôt pour investissement productif outre-mer***	- 140 000 €	- 70 000 €
Crédit d'impôt au titre de l'acquisition d'une chaudière à bois	- 3 200 €	-
Aide fiscale pour emploi d'un salarié à domicile	- 6 000 €	-
Impôt net	+ 30 178 €	+ 120 078 €
Montant total des avantages soumis au plafonnement = 120 078 € – 30 178 €, soit 89.900 €		

(revenus 2009, barème 2010)

* réduction d'impôt hors champ d'application du plafonnement global (cf. annexe II)

** après plafonnement spécifique DOM

*** 140.000 € de réduction d'impôt au titre des investissements productifs outre-mer, avec un taux de rétrocession de 50 %. Seuls 70.000 € sont retenus dans le calcul du plafonnement global, la part rétrocedée est donc prise en compte dans la liquidation théorique. Dans le cas d'un taux de rétrocession à 60 %, seule la part non rétrocedée de l'avantage serait dans le champ du plafonnement global, les 60 % rétrocedés seraient donc pris en compte dans la liquidation théorique.

3. Calcul du plafonnement et de l'impôt dû

50. Si le montant total des avantages soumis au plafonnement excède le plafond, l'excédent est ajouté à la cotisation d'impôt déterminée dans les conditions de droit commun.

Les fractions de réductions ou crédits d'impôt (ou de déductions au titre de l'amortissement) ainsi plafonnées sont définitivement perdues.

51. Exemple. Pour le contribuable mentionné aux n° 48 et 49, le montant du plafond maximal des avantages fiscaux est égal à 25.000 + (10 % de 490 000 €), soit **74 000 €**. Le montant total de ses avantages fiscaux plafonnables étant par ailleurs égal à 89 900 €, l'excédent est de **15 900 €** (89 900 € - 74 000 €). Son impôt net avant plafonnement étant de 30 178 €, le montant de l'impôt dû est de **46 078 €** (30 178 € + 15 900 €).

4. Cas de superposition des plafonnements 2009 et 2010

52. A compter de l'imposition des revenus de l'année 2010, les modalités d'entrée en vigueur décrites plus haut peuvent avoir pour conséquence qu'un contribuable bénéficie simultanément d'avantages fiscaux, initiés en 2009, auxquels le plafond de 25 000 € et 10 % du revenu est applicable, et d'avantages fiscaux, initiés à compter de 2010, auxquels le plafond de 20 000 € et 8 % du revenu est applicable. Le plafonnement est dans ce cas calculé de la manière suivante.

En premier lieu, l'on calcule l'avantage en impôt (A1) lié aux seuls avantages fiscaux auxquels le plafond de 20 000 € et 8 % du revenu (P1) est applicable.

Ensuite, l'on calcule l'avantage en impôt supplémentaire (A2) lié aux avantages fiscaux auxquels le plafond de 25 000 € et 10 % du revenu (P2) est applicable.

Si A1 est inférieur à P1, le premier plafonnement ne produit pas d'effet. Le montant total de l'avantage fiscal plafonnable A1 + A2 est alors comparé à P2 et l'excédent éventuel E est ajouté à la cotisation du contribuable.

Si A1 est supérieur à P1, l'excédent E1 est ajouté à la cotisation du contribuable, puis le total P1 + E2 est comparé au plafond P2 et l'excédent éventuel E2 est ajouté à la cotisation du contribuable, en sus de E1.

Pour un exemple de calcul, voir annexe X

Section 4 : Obligations déclaratives

53. Principe général de justification. La justification des éléments nécessaires à la détermination du plafonnement est intégrée parmi les obligations déclaratives générales définies au 1 de l'article 170 du CGI dans sa rédaction telle que modifiée par l'article 91 de la loi de finances pour 2009.

Ainsi, l'article 170 précité prévoit qu'en vue de l'établissement de l'impôt sur le revenu, toute personne imposable audit impôt est tenue de souscrire et de faire parvenir à l'administration une déclaration détaillée de ses revenus et bénéfices, de ses charges de famille et des autres éléments nécessaires au calcul de l'impôt sur le revenu, dont notamment ceux qui servent à la détermination du plafonnement des avantages fiscaux prévu à l'article 200-0 A du CGI.

54. Eléments déclaratifs complémentaires. L'article 46-0 B *ter* de l'annexe III au CGI issu du décret n° 2010-275 du 15 mars 2010 prévoit que les contribuables doivent faire figurer distinctement sur la déclaration d'ensemble de leurs revenus (modèle n° 2042) les éléments suivants :

- le montant des déductions au titre de l'amortissement mentionnées aux h et l du 1° du I de l'article 31 et à l'article 31 *bis* du code général des impôts, retenues pour l'application du plafonnement (cf. n° 13 sqq et n° 57 sqq) ;

- le montant des sommes ouvrant droit aux réductions et crédits d'impôt retenus pour l'application du plafonnement précité (cf. n° 13 sqq et n° 57 sqq).

Section 5 : Incidence en matière de procédure de contrôle ou de procédure contentieuse

55. Incidence en matière de procédure de contrôle fiscal. La proposition de rectification, telle qu'elle est notifiée au contribuable, fixe les limites de l'imposition à établir à l'issue de la procédure et doit, en conséquence, comprendre les incidences liées au plafonnement global mentionné à l'article 200-0 A du CGI.

En effet, la remise en cause par l'administration de l'un des avantages fiscaux pris en compte pour le calcul du plafonnement global, comme le rehaussement des bases d'imposition au barème progressif de l'impôt sur le revenu, est susceptible de modifier le montant du plafonnement applicable : la remise en cause d'un avantage parce qu'elle diminue le montant de l'avantage fiscal total plafonnable ; le rehaussement du revenu imposable parce qu'il va de pair avec une augmentation du montant du plafond applicable.

Le contribuable sera informé, le cas échéant, de l'incidence des rectifications sur la détermination du plafonnement global.

56. Incidence en matière de procédure contentieuse. Une procédure contentieuse fondée, en tout ou partie, sur le bénéfice des avantages fiscaux compris dans le plafonnement, doit comprendre les incidences liées à l'application de ce dispositif.

Cette opération conduira, le cas échéant, à réduire le montant du dégrèvement envisagé au titre de cette procédure.

Section 6 : Entrée en vigueur

57. Principe. Le plafonnement global des avantages fiscaux s'applique aux avantages fiscaux accordés au titre des dépenses payées, des investissements réalisés ou des aides accordées à compter du 1^{er} janvier 2009. Sont donc en principe concernés les avantages fiscaux déclarés et donnant lieu, selon le cas, à déduction, imputation ou restitution, à compter de l'imposition des revenus de 2009.

Toutefois, afin de ne pas pénaliser les contribuables dont les décisions d'investissement ont pu intervenir avant cette date, le III de l'article 91 de la loi de finances pour 2009 prévoit deux dispositions d'entrée en vigueur progressive concernant certains investissements immobiliers en métropole ou les investissements ultramarins.

Des modalités de même nature ont été retenues pour l'application de la modification de la limite du plafonnement global, afin de ne pas pénaliser les investissements dont la réalisation effective intervient au cours de l'année 2010, mais pour lesquels la décision d'investissement a été prise avant le 1^{er} janvier 2010.

A. DEPENSES PAYEES OU INVESTISSEMENTS REALISES EN 2009

58. Pour l'application du plafonnement global, il est tenu compte des avantages fiscaux accordés au titre des dépenses payées, des investissements réalisés ou des aides accordées à compter du 1^{er} janvier 2009, sous réserve des dispositions spécifiques relatives à certains investissements immobiliers en métropole et aux investissements ultramarins.

1. Investissements immobiliers en métropole

59. Aux termes du III (1° à 3°) de l'article 91 de la loi de finances pour 2009, sont compris dans le mécanisme de plafonnement les avantages procurés par :

- la déduction au titre de l'amortissement prévue aux h et l du 1° du I de l'article 31 du CGI (dispositifs « Robien » et « Borloo neuf ») au titre des logements acquis neufs ou en l'état futur d'achèvement à compter du 1^{er} janvier 2009 et des logements que le contribuable a fait construire et qui ont fait l'objet, à compter de cette date, d'une déclaration d'ouverture de chantier, prévue à l'article R.* 424-16 du code de l'urbanisme ;

- la déduction au titre de l'amortissement prévue aux mêmes h et l (dispositifs « Robien » et « Borloo neuf ») au titre des locaux affectés à un usage autre que l'habitation acquis à compter du 1^{er} janvier 2009 et que le contribuable transforme en logements ainsi que par les logements acquis à compter de cette date que le contribuable réhabilite en vue de leur conférer des caractéristiques techniques voisines de celles des logements neufs ;

- la déduction au titre de l'amortissement prévue à l'article 31 *bis* du CGI à raison des souscriptions en numéraire au capital initial ou aux augmentations de capital de SCPI (« Robien SCPI » ou « Borloo SCPI »), réalisées à compter du 1^{er} janvier 2009.

60. Application aux différentes catégories d'investissement. Le tableau reproduit en annexe VI présente les différentes situations possibles.

Pour plus de précisions, voir annexe VI

2. Investissements ultramarins

61. Principes. Aux termes du 4° du III de l'article 91 de la loi de finances pour 2009, il est tenu compte des seuls avantages procurés par les réductions d'impôt sur le revenu mentionnées aux articles 199 *undecies* A et 199 *undecies* B du CGI acquises au titre :

- des investissements pour l'agrément ou l'autorisation préalable desquels une demande est parvenue à l'administration, le cachet de la poste faisant foi, après le 1^{er} janvier 2009 ;

- des acquisitions d'immeubles ayant fait l'objet d'une déclaration d'ouverture de chantier, prévue à l'article R.* 424-16 du code de l'urbanisme, après le 1^{er} janvier 2009 ;

- des acquisitions de biens meubles corporels livrés à compter du 1^{er} janvier 2009, à l'exception de ceux commandés avant cette date et pour lesquels ont été versés des acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix ;

- des travaux de réhabilitation d'immeuble engagés après le 1^{er} janvier 2009, à l'exception de ceux pour lesquels des acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix ont été versés avant cette date.

62. Précisions. S'agissant des acquisitions d'immeubles, il convient de retenir, en toute situation, la date de dépôt de la déclaration d'ouverture de chantier prévue à l'article R.* 424-16 du code de l'urbanisme, que l'immeuble soit acquis achevé, en l'état futur d'achèvement ou à construire.

La date de l'acte authentique (promesse ou acte définitif) est sans incidence.

63. Application aux différentes catégories d'investissement. Le tableau reproduit en annexe VIII présente les différentes situations possibles.

B. DEPENSES PAYEES OU INVESTISSEMENTS REALISES A COMPTE DE 2010

64. Aux termes du II de l'article 81 de la loi n° 2009-1673 de finances pour 2010 du 30 décembre 2009, la limite modifiée (20 000 € et 8 % du revenu imposable, voir n° 36) est applicable aux dépenses payées ou aux investissements réalisés à compter de l'imposition des revenus de 2010, sous réserve des dispositions spécifiques relatives à certaines investissements immobiliers en métropole et aux investissements ultramarins.

1. Investissements immobiliers en métropole

65. Promesses d'achat et promesses synallagmatiques. Aux termes du II de l'article 81 de la loi de finances pour 2010, il est tenu compte des seuls avantages procurés par les réductions d'impôt sur le revenu mentionnées aux articles 199 *sexvicies* et 199 *septvicies* du CGI acquises au titre de l'acquisition, selon les cas, de logements ou de locaux pour lesquels une promesse d'achat ou une promesse synallagmatique a été souscrite par l'acquéreur après le 1^{er} janvier 2010 ;

66. Contrats de réservation et promesses unilatérales de vente. Les acquisitions de logements en l'état futur d'achèvement ayant donné lieu à des contrats de réservation avant le 1^{er} janvier 2010, et les acquisitions ayant fait l'objet d'une promesse unilatérale de vente avant cette date ne sont pas assimilables aux promesses d'achat ou des promesses synallagmatiques de vente, et de ce fait, ne sont pas comprises parmi les mesures d'entrée en vigueur différée (cf. en ce sens, n° 73 de l'instruction administrative parue sous la référence 5 B-17-09).

En conséquence, en présence d'un contrat de réservation ou d'une promesse unilatérale de vente, il convient de retenir la date de réalisation de l'investissement (cf. n° 64).

67. Application aux différentes catégories d'investissement. Le tableau reproduit en annexe VII présente les différentes situations possibles.

2. Investissements ultramarins

68. Aux termes du II de l'article 81 de la loi de finances pour 2010, il est tenu compte des seuls avantages procurés par les réductions d'impôt sur le revenu mentionnées aux articles 199 *undecies* A et 199 *undecies* B et 199 *undecies* C du CGI acquises au titre :

- des investissements pour l'agrément ou l'autorisation préalable desquels une demande est parvenue à l'administration, cachet de la poste faisant foi, après le 1^{er} janvier 2010 ;

- des acquisitions d'immeubles ayant fait l'objet d'une déclaration d'ouverture de chantier, prévue à l'article R.* 424-16 du code de l'urbanisme, après le 1^{er} janvier 2010 ;

- des acquisitions de biens meubles corporels livrés à compter du 1^{er} janvier 2010, à l'exception de ceux commandés avant cette date et pour lesquels ont été versés des acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix ;

- des travaux de réhabilitation d'immeubles engagés après le 1^{er} janvier 2010, à l'exception de ceux pour lesquels des acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix ont été versés avant cette date.

Pour plus de précisions, voir annexe VIII

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT



ANNEXE I

**Article 200-0-A du code général des impôts
(issu de l'article 91 de la loi n° 2008-1425 de finances pour 2009 du 27 décembre 2008 modifié par
l'article 40 de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer)**

« **Art. 200-0 A.** – 1. Le total des avantages fiscaux mentionnés au 2 ne peut pas procurer une réduction du montant de l'impôt dû supérieure à la somme d'un montant de 25 000 € et d'un montant égal à 10 % du revenu imposable servant de base au calcul de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues au I de l'article 197.

« 2. Les avantages fiscaux retenus pour l'application du plafonnement mentionné au 1, au titre d'une année d'imposition, sont les suivants :

« a) l'avantage en impôt procuré par les déductions au titre de l'amortissement prévues aux h et l du 1° du I de l'article 31 et à l'article 31 *bis* ;

« b) les réductions, y compris, le cas échéant, pour leur montant acquis au titre d'une année antérieure et reporté, et crédits d'impôt sur le revenu, à l'exception de ceux mentionnés aux articles 199 *quater* B, 199 *quater* C, 199 *quater* F, 199 *septies*, 199 *terdecies*-0 B, 199 *quindecies*, 199 *octodecies*, 199 *vicies* A, 200, 200 *bis*, 200 *quater* A, 200 *sexies*, 200 *octies*, 200 *decies* A, 200 *undecies*, 238 *bis* et 238 *bis* 0 AB et aux 2 à 4 du I de l'article 197, des crédits d'impôt mentionnés au 1° du II de la section 5 du chapitre Ier du présent titre, et du crédit d'impôt correspondant à l'impôt retenu à la source à l'étranger ou à la décote en tenant lieu, tel qu'il est prévu par les conventions internationales.

« 3. La réduction d'impôt acquise au titre des investissements mentionnés à la première phrase des vingt-sixième et vingt-septième alinéas du I de l'article 199 *undecies* B est retenue pour l'application du plafonnement mentionné au 1 du présent article pour 40 % de son montant. La réduction d'impôt acquise au titre des investissements mentionnés à la deuxième phrase du vingt-sixième alinéa du I de l'article 199 *undecies* B est retenue pour l'application du plafonnement mentionné au 1 du présent article pour la moitié de son montant. La réduction d'impôt acquise au titre des investissements mentionnés à l'article 199 *undecies* C est retenue pour l'application du plafonnement mentionné au 1 du présent article pour 35 % de son montant.

« 4. Un décret fixe les modalités d'application du présent article. »

II. – Après le mot : « bénéfiques », la fin du premier alinéa du 1 de l'article 170 du même code est ainsi rédigée : « , de ses charges de famille et des autres éléments nécessaires au calcul de l'impôt sur le revenu, dont notamment ceux qui servent à la détermination du plafonnement des avantages fiscaux prévu à l'article 200-0 A. »

III. – Les I et II sont applicables à compter de l'imposition des revenus de 2009, sous réserve des dispositions spécifiques mentionnées aux alinéas suivants.

Pour l'application du I, il est tenu compte des avantages fiscaux accordés au titre des dépenses payées, des investissements réalisés ou des aides accordées à compter du 1^{er} janvier 2009.

Toutefois, il est tenu compte des seuls avantages procurés :

1° Par la déduction au titre de l'amortissement prévue aux h et l du 1° du I de l'article 31 du code général des impôts au titre des logements acquis neufs ou en l'état futur d'achèvement à compter du 1^{er} janvier 2009 et des logements que le contribuable a fait construire et qui ont fait l'objet, à compter de cette date, d'une déclaration d'ouverture de chantier ;

2° Par la déduction au titre de l'amortissement prévue aux mêmes h et l au titre des locaux affectés à un usage autre que l'habitation acquis à compter du 1^{er} janvier 2009 et que le contribuable transforme en logements ainsi que par les logements acquis à compter de cette date que le contribuable réhabilite en vue de leur conférer des caractéristiques techniques voisines de celles des logements neufs ;

3° Par la déduction au titre de l'amortissement prévue à l'article 31 *bis* du même code, au titre des souscriptions en numéraire au capital initial ou aux augmentations de capital réalisées à compter du 1^{er} janvier 2009 ;

4° Par les réductions d'impôt sur le revenu mentionnées aux articles 199 *undecies* A et 199 *undecies* B acquises au titre :

a) Des investissements pour l'agrément ou l'autorisation préalable desquels une demande est parvenue à l'administration après le 1^{er} janvier 2009 ;

b) Des acquisitions d'immeubles ayant fait l'objet d'une déclaration d'ouverture de chantier après le 1^{er} janvier 2009 ;

c) Des acquisitions de biens meubles corporels livrés à compter du 1^{er} janvier 2009, à l'exception de ceux commandés avant cette date et pour lesquels ont été versés des acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix ;

d) Des travaux de réhabilitation d'immeuble engagés après le 1^{er} janvier 2009, à l'exception de ceux pour lesquels des acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix ont été versés avant cette date.



ANNEXE II

Article 200-0-A du code général des impôts (tel que modifié par l'article 81 de la loi n° 2009-1673 de finances pour 2010 du 30 décembre 2009)

« **Article 200-0 A** - 1. Le total des avantages fiscaux mentionnés au 2 ne peut pas procurer une réduction du montant de l'impôt dû supérieure à la somme d'un montant de 20 000 € et d'un montant égal à 8 % du revenu imposable servant de base au calcul de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues au I de l'article 197.

2. Les avantages fiscaux retenus pour l'application du plafonnement mentionné au 1, au titre d'une année d'imposition, sont les suivants :

a) L'avantage en impôt procuré par les déductions au titre de l'amortissement prévues aux h et l du 1° du I de l'article 31 et à l'article 31 bis ;

b) Les réductions, y compris, le cas échéant, pour leur montant acquis au titre d'une année antérieure et reporté, et crédits d'impôt sur le revenu, à l'exception de ceux mentionnés aux articles 199 quater B, 199 quater C, 199 quater F, 199 septies, 199 terdecies-0 B, 199 quindecies, 199 octodecies, 199 vicies A, 200, 200 bis, 200 quater A, 200 sexies, 200 octies, 200 decies A, 200 undecies, 238 bis et 238 bis 0 AB et aux 2 à 4 du I de l'article 197, des crédits d'impôt mentionnés au 1° du II de la section 5 du chapitre Ier du présent titre, et du crédit d'impôt correspondant à l'impôt retenu à la source à l'étranger ou à la décote en tenant lieu, tel qu'il est prévu par les conventions internationales.

3. La réduction d'impôt acquise au titre des investissements mentionnés à la première phrase des vingt-sixième et vingt-septième alinéas du I de l'article 199 undecies B est retenue pour l'application du plafonnement mentionné au 1 pour 40 % de son montant. La réduction d'impôt acquise au titre des investissements mentionnés à la deuxième phrase du vingt-sixième alinéa du I de l'article 199 undecies B est retenue pour l'application du plafonnement mentionné au 1 pour la moitié de son montant. La réduction d'impôt acquise au titre des investissements mentionnés à l'article 199 undecies C est retenue pour l'application du plafonnement mentionné au 1 pour 35 % de son montant.

4. Un décret fixe les modalités d'application du présent article.

Dispositions non codifiées : Le I [de l'article 81] est applicable à compter de l'imposition des revenus de 2010, sous réserve des dispositions spécifiques mentionnées aux alinéas suivants.

Pour l'application du I, il est tenu compte des avantages fiscaux accordés au titre des dépenses payées, des investissements réalisés ou des aides accordées à compter du 1er janvier 2010.

Toutefois, il n'est pas tenu compte des avantages procurés :

1° Par les réductions d'impôt sur le revenu mentionnées aux articles 199 undecies A, 199 undecies B et 199 undecies C du code général des impôts, qui résultent :

a) Des investissements pour l'agrément ou l'autorisation préalable desquels une demande est parvenue à l'administration avant le 1er janvier 2010 ;

b) Des acquisitions d'immeubles ayant fait l'objet d'une déclaration d'ouverture de chantier avant le 1er janvier 2010 ;

c) Des acquisitions de biens meubles corporels commandés avant le 1er janvier 2010 et pour lesquels des acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix ont été versés ;

d) Des travaux de réhabilitation d'immeubles pour lesquels des acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix ont été versés avant le 1er janvier 2010 ;

2° Par la réduction d'impôt sur le revenu prévue à l'article 199 sexvicies du même code accordée au titre de l'acquisition de logements pour lesquels une promesse d'achat ou une promesse synallagmatique a été souscrite par l'acquéreur avant le 1er janvier 2010 ;

3° Par la réduction d'impôt sur le revenu prévue à l'article 199 septvicies du même code au titre de l'acquisition de logements ou de locaux pour lesquels une promesse d'achat ou une promesse synallagmatique a été souscrite par l'acquéreur avant le 1er janvier 2010.



ANNEXE III**Décret n° 2010-275 du 15 mars 2010 pris pour l'application de l'article 200-0 A du code général des impôts, et modifiant l'annexe III au même code**

Le Premier ministre,

Sur le rapport du ministre de l'économie, de l'industrie et de l'emploi, et du ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat ;

Vu le code général des impôts, notamment ses articles 170 et 200-0 A ;

Décrète :

Article 1

A l'annexe III au code général des impôts, livre Ier, première partie, titre Ier, chapitre Ier, la section III est complétée par les articles 46-0 B à 46-0 B ter ainsi rédigés :

« **Art. 46-0 B.** - L'avantage en impôt procuré par les déductions au titre de l'amortissement mentionnées aux h et I du 1° du I de l'article 31 et à l'article 31 *bis* du code général des impôts est calculé dans les conditions mentionnées au 1 du I de l'article 197 du même code sur la base d'un montant déterminé par différence entre le résultat net foncier déclaré et le résultat net foncier calculé en excluant les déductions précitées.

« En présence d'un déficit foncier dont le montant excède la limite d'imputation sur le revenu global, la base de l'avantage en impôt mentionné au premier alinéa est limitée au montant mentionné, selon le cas, au sixième ou au septième alinéa du 3° du I de l'article 156 du code précité.

« **Art. 46-0 B bis.** - Pour l'appréciation de la limite mentionnée au 1 de l'article 200-0 A du code général des impôts :

« 1° Les revenus soumis à l'impôt sur le revenu, sur option du contribuable selon une base moyenne, notamment en application des articles 75-0 B, 84 A ou 100 *bis* du code général des impôts, ou fractionnée, notamment en application des articles 75-0 A, 163 A et 163 *bis* du même code, sont pris en compte, pour le montant soumis à l'impôt, dans les conditions mentionnées au I de l'article 197 du code précité ;

« 2° Les revenus soumis à l'impôt sur le revenu selon les modalités prévues aux articles 163-0 A et 163-0 A *bis* du code général des impôts et au II de l'article 163 *bis* C du même code sont pris en compte, pour le montant soumis à l'impôt, dans les conditions mentionnées au I de l'article 197 du code précité, avant multiplication de la cotisation supplémentaire obtenue.

« **Art. 46-0 B ter.** - Les contribuables doivent faire figurer distinctement sur la déclaration prévue à l'article 170 du code général des impôts les éléments suivants :

« 1° Le montant des déductions au titre de l'amortissement mentionnées aux h et I du 1° du I de l'article 31 et à l'article 31 *bis* du code général des impôts, retenues pour l'application du plafonnement mentionné au 1 de l'article 200-0 A du code général des impôts ;

« 2° Le montant des sommes ouvrant droit aux réductions d'impôt et crédits d'impôt retenus pour l'application du plafonnement précité. »

Article 2

Le ministre de l'économie, de l'industrie et de l'emploi, et le ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat, sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent décret, qui sera publié au Journal officiel de la République française.

•

ANNEXE IV

**Avantages fiscaux compris dans le champ d'application du plafonnement global
Liste susceptible d'évoluer (exhaustive au 1^{er} janvier 2010)**

Déductions pour investissement locatif en revenus fonciers	
<i>Régime</i>	<i>Référence</i>
Déductions au titre de l'amortissement « Robien classique », « Robien recentré »	31, I-1°, h
Déduction au titre de l'amortissement « Borloo neuf »	31, I-1°, l
Déductions au titre de l'amortissement « Robien SCPI » et « Borloo SCPI »	31 bis

Réductions d'impôt	
<i>Régime</i>	<i>Référence</i>
Réduction d'impôt au titre des investissements dans l'immobilier de loisirs (tourisme)	199 <i>decies</i> E à 199 <i>decies</i> G
Réduction d'impôt accordée au titre des investissements forestiers	199 <i>decies</i> H
Réduction d'impôt au titre des investissements dans des résidences hôtelières à vocation sociale	199 <i>decies</i> I
Réduction d'impôt accordée au titre de certains investissements réalisés outre-mer (y compris les créances reportées ; toutefois, cf. n° 28 sqq)	199 <i>undecies</i> A à 199 <i>undecies</i> D
Réductions d'impôt accordées au titre des souscriptions au capital des sociétés non cotées et des souscriptions de parts de FCPI et de parts de FIP	199 <i>terdecies</i> -0 A
Réduction d'impôt au titre de la télédéclaration et du télépaiement de l'impôt sur le revenu	199 <i>novodecies</i>
Réduction d'impôt au titre des souscriptions au capital de SOFICA	199 <i>unvicies</i>
Réduction d'impôt au titre des travaux de conservation ou de restauration d'objets mobiliers classés	199 <i>duovicies</i>
Réduction d'impôt au titre des dépenses supportées en vue de la restauration complète d'un immeuble bâti (réduction d'impôt « Malraux »)	199 <i>tervicies</i>
Réduction d'impôt au titre des souscriptions en numéraire au capital des SOFIPECHE	199 <i>quatervicies</i>
Réduction d'impôt au titre des sommes effectivement sur un compte épargne codéveloppement	199 <i>quinvicies</i>
Réduction d'impôt accordée au titre de l'investissement immobilier locatif neuf (« réduction d'impôt Scellier »)	199 <i>septvicies</i>
Réduction d'impôt au titre des investissements immobiliers dans le secteur de la location meublée non professionnelle (réduction d'impôt « LMNP »)	199 <i>sexvicies</i>
Réduction d'impôt au titre des dépenses effectuées en vue du maintien et de la protection du patrimoine naturel (espaces naturels classés et assimilés)	199 <i>octovicies</i>
Réduction d'impôt accordée au titre des sommes versées pour l'emploi d'un salarié à domicile	199 <i>sexdecies</i>

Crédits d'impôt	
<i>Régime</i>	<i>Référence</i>
Crédit d'impôt accordé au titre des sommes versées pour l'emploi d'un salarié à domicile	199 <i>sexdecies</i>
Crédit d'impôt au titre des équipements en faveur du développement durable et des économies d'énergie	200 <i>quater</i>
Crédit d'impôt au titre des frais de garde des jeunes enfants	200 <i>quater</i> B
Crédit d'impôt au titre des revenus distribués qui bénéficient de l'abattement de 40 % et de l'abattement fixe annuel	200 <i>septies</i>
Crédit d'impôt au titre des contrats d'assurance pour loyers impayés des logements locatifs conventionnés	200 <i>nonies</i>
Crédit d'impôt au titre des intérêts d'emprunt pour l'acquisition de l'habitation principale	200 <i>quaterdecies</i>

•

ANNEXE V

Liste des réductions d'impôt et crédits d'impôt en faveur des particuliers
exclus du champ d'application du plafonnement globalListe susceptible d'évoluer (exhaustive au 1^{er} janvier 2010)

Réductions d'impôt	
<i>Régime</i>	<i>Référence</i>
Réduction d'impôt accordée aux adhérents de centres de gestion ou d'association agréés	199 <i>quater</i> B
Réduction d'impôt au titre des cotisations syndicales	199 <i>quater</i> C
Réduction d'impôt au titre des frais de scolarité des enfants scolarisés	199 <i>quater</i> F
Réduction d'impôt accordée au titre des primes versées dans le cadre de certains contrats d'assurance (rente-survie, épargne handicap).	199 <i>septies</i>
Réduction de leur impôt au titre des intérêts des emprunts contractés pour la reprise d'une société non cotée en vue d'y exercer des fonctions de direction	199 <i>terdecies</i> -0 B
Réduction d'impôt accordée au titre de l'hébergement en établissement de long séjour ou en section de cure médicale	199 <i>quindecies</i>
Réduction d'impôt au titre des prestations compensatoires en capital versées sous forme de sommes d'argent	199 <i>octodecies</i>
Réduction d'impôt au titre des intérêts perçus au titre du différé de paiement pour la transmission des exploitations agricoles.	199 <i>vicies</i> A
Réduction d'impôt au titre des dons faits par les particuliers et les entreprises	200, 200 <i>bis</i> et 238 <i>bis</i>
Réduction d'impôt accordée au titre de l'acquisition d'un trésor national	238 <i>bis</i> - 0 AB
Réduction d'impôt au titre du tutorat des créateurs ou repreneurs d'entreprises	200 <i>octies</i>
Réduction d'impôt au titre des cotisations versées aux associations syndicales chargées du défrichement forestier	200 <i>decies</i> A

Crédits d'impôt	
<i>Régime</i>	<i>Référence</i>
Crédit d'impôt au titre de l'acquisition d'équipements en faveur des personnes âgées ou fragiles	200 <i>quater</i> A
Prime pour l'emploi	200 <i>sexies</i>
Crédit d'impôt au titre de dépenses de remplacement pour congé de certains exploitants agricoles	200 <i>undecies</i>

•

ANNEXE VI

**Mesures d'entrée en vigueur progressive du plafonnement global
applicables à certains investissements immobiliers en métropole (article 91 de la LF 2009)**

	Investissements entrant dans le champ du plafonnement	Investissements n'entrant pas dans le champ du plafonnement
Acquisition d'un logement neuf achevé ou en l'état futur d'achèvement	Investissements pour lesquels la date de signature de l'acquisition par acte authentique est intervenue à compter du 1 ^{er} janvier 2009	Investissements pour lesquels la date de signature de l'acquisition par acte authentique est antérieure au 1 ^{er} janvier 2009
Acquisition de locaux inachevés, en vue de leur achèvement par le contribuable		
Acquisition d'un local que le contribuable transforme en logement		
Acquisition d'un logement en vue de sa réhabilitation		
Construction d'un logement par le contribuable	Investissements pour lesquels la date de déclaration d'ouverture de chantier prévue à l'article R.* 424-16 du code de l'urbanisme (art. R.* 421-40 du même code pour les déclarations déposées à compter du 1 ^{er} janvier 2009) a été déposée à compter du 1 ^{er} janvier 2009.	Investissements pour lesquels la date de déclaration d'ouverture de chantier prévue à l'article R.* 424-16 du code de l'urbanisme (art. R.* 421-40 du même code pour les déclarations déposées à compter du 1 ^{er} janvier 2009) a été déposée avant le 1 ^{er} janvier 2009.
Souscriptions au capital initial de parts, ou aux augmentations de capital de SCPI	Souscriptions réalisées à compter du 1 ^{er} janvier 2009	Souscriptions réalisées avant le 1 ^{er} janvier 2009



ANNEXE VII

Mesures d'entrée en vigueur progressive du durcissement des limites du plafonnement global applicables à certains investissements immobiliers en métropole (article 81 de la LF 2010)

a) Investissements réalisés en vue du bénéfice de la réduction d'impôt mentionnée à l'article 199 *septvicies* du code général des impôts (« Scellier »)

	Investissements entrant dans le champ du plafonnement à 20 000 € et 8 % du revenu	Investissements entrant dans le champ du plafonnement à 25 000 € et 10 % du revenu
Acquisition d'un logement neuf achevé ou en l'état futur d'achèvement	Investissements pour lesquels la date de signature de la promesse d'achat ou de la promesse synallagmatique est intervenue à compter du 1 ^{er} janvier 2010. A défaut, investissements pour lesquels la date de signature de l'acquisition par acte authentique est intervenue à compter du 1 ^{er} janvier 2010.	Investissements pour lesquels la date de signature de la promesse d'achat ou de la promesse synallagmatique est intervenue avant le 1 ^{er} janvier 2010. A défaut, investissements pour lesquels la date de signature de l'acquisition par acte authentique est intervenue avant le 1 ^{er} janvier 2010.
Acquisition de locaux inachevés, en vue de leur achèvement par le contribuable		
Acquisition d'un local que le contribuable transforme en logement		
Acquisition d'un logement en vue de sa réhabilitation		
Construction d'un logement par le contribuable (1)	Investissements pour lesquels la date de dépôt de la demande du permis de construire est réalisée à compter du 1 ^{er} janvier 2010.	Investissements pour lesquels la date de dépôt de la demande du permis de construire est réalisée à compter du 1 ^{er} janvier 2010.
Souscriptions au capital initial de parts, ou aux augmentations de capital de SCPI	Souscriptions réalisées à compter du 1 ^{er} janvier 2010	Souscriptions réalisées avant le 1 ^{er} janvier 2010

(1) en ce sens, *mutatis mutandis*, voir BOI 5 B-17-09, n° 45 et s

b) Investissements réalisés en vue du bénéfice de la réduction d'impôt mentionnée à l'article 199 *sexvicies* du code général des impôts (« LMNP »)

	Investissements entrant dans le champ du plafonnement à 20 000 € et 8 % du revenu	Investissements entrant dans le champ du plafonnement à 25 000 € et 10 % du revenu
Acquisition d'un logement neuf achevé	Investissements pour lesquels la date de signature de la promesse d'achat ou de la promesse synallagmatique est intervenue à compter du 1 ^{er} janvier 2010. A défaut, investissements pour lesquels la date de signature de l'acquisition par acte authentique est intervenue à compter du 1 ^{er} janvier 2010.	Investissements pour lesquels la date de signature de la promesse d'achat ou de la promesse synallagmatique est intervenue avant le 1 ^{er} janvier 2010. A défaut, investissements pour lesquels la date de signature de l'acquisition par acte authentique est intervenue avant le 1 ^{er} janvier 2010.
Acquisition d'un logement achevé depuis au moins 15 ans ayant fait l'objet d'une réhabilitation		
Acquisition d'un logement en l'état futur d'achèvement		
Acquisition d'un logement achevé depuis au moins 15 ans ayant fait l'objet d'une réhabilitation (2)		

(2) en ce sens, *mutatis mutandis*, voir BOI 5 B-2-10, n° 20 et s



ANNEXE VIII
Mesures d'entrée en vigueur progressive applicables
à certains investissements ultramarins (article 91 de la LF 2009 et article 81 de la LF 2010)

	Investissements entrant dans le champ du plafonnement	Investissements n'entrant pas dans le champ du plafonnement
<i>Article 199 undecies A</i>		
Acquisition d'un logement neuf, en l'état futur d'achèvement ou à construire	Investissements pour lesquels la date de déclaration d'ouverture de chantier prévue à l'article R.* 424-16 du code de l'urbanisme a été déposée à compter du 1 ^{er} janvier 2009 (1). La date de l'acte authentique (promesse ou acte définitif) est sans incidence.	Investissements pour lesquels la date de déclaration d'ouverture de chantier prévue à l'article R.* 424-16 du code de l'urbanisme a été déposée avant le 1 ^{er} janvier 2009 (1).
Souscription au capital d'une société de construction ou d'une SCPI	Souscriptions réalisées à compter du 1 ^{er} janvier 2009 (1)	Souscriptions réalisées avant le 1 ^{er} janvier 2009 (1)
Travaux de réhabilitation des logements anciens	Dépenses engagées au sens de la comptabilité commerciale à compter du 1 ^{er} janvier 2009 (1) ;	Dépenses engagées au sens de la comptabilité commerciale avant le 1 ^{er} janvier 2009 (1) Dépenses engagées après cette date, mais pour lesquelles des acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix ont été effectivement versés avant le 1 ^{er} janvier 2009 (1)

(1) 1^{er} janvier 2010 pour le durcissement des limites applicables (20.000 € et 8 % du revenu global)

	Investissements entrant dans le champ du plafonnement	Investissements n'entrant pas dans le champ du plafonnement
<i>Article 199 undecies B</i>		
Investissements productifs neufs et souscriptions au capital de sociétés, pour lesquels un agrément ou une autorisation préalable est nécessaire	Investissements ou souscriptions pour l'agrément ou l'autorisation préalable desquels une demande est parvenue à l'administration, le cachet de la poste faisant foi, à compter du 1 ^{er} janvier 2009 (2)	Investissements ou souscriptions pour l'agrément ou l'autorisation préalable desquels une demande est parvenue à l'administration, le cachet de la poste faisant foi, avant le 1 ^{er} janvier 2009 (2)
Autres souscriptions au capital de sociétés	Souscriptions réalisées à compter du 1 ^{er} janvier 2009 (2)	Souscriptions réalisées avant le 1 ^{er} janvier 2009 (2)
Travaux de réhabilitation hôtelière ou para-hôtelière	Dépenses engagées au sens de la comptabilité commerciale à compter du 1 ^{er} janvier 2009 (2)	Dépenses engagées au sens de la comptabilité commerciale avant le 1 ^{er} janvier 2009 (2) Dépenses engagées après cette date, mais pour lesquelles des acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix ont été effectivement versés après le 1 ^{er} janvier 2009 (2)
Autres investissements productifs neufs, dont travaux de rénovation hôtelière ou para-hôtelière	Dépenses pour lesquelles le paiement intervient à compter du 1 ^{er} janvier 2009 (2)	Dépenses pour lesquelles le paiement intervient avant le 1 ^{er} janvier 2009 (2)
Acquisition de biens meubles corporels	Biens livrés à compter du 1 ^{er} janvier 2009 (2),	Biens livrés avant le 1 ^{er} janvier 2009 (2) Biens commandés à compter du 1 ^{er} janvier 2009 (2) mais qui ont été commandés avant cette date et qui ont donné lieu au versement d'acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix.

(2) 1^{er} janvier 2010 pour le durcissement des limites applicables (20.000 € et 8 % du revenu global)



ANNEXE IX**Prise en compte dans la double liquidation des déductions du revenu foncier au titre de l'amortissement**

Soit un contribuable qui a opté pour la déduction au titre de l'amortissement "Robien recentré" (art. 31-I, 1°, h du CGI) au titre d'un investissement de 300 000 € (la déduction au titre de l'amortissement au titre des quatre premières annuités est fixée à 6 % du prix d'acquisition, soit : 18 000 € par annuité). Trois hypothèses sont présentées :

Exemple 1		
	Liquidation ordinaire	Liquidation théorique
Recettes foncières	15.000 €	15 000 €
Charges foncières ordinaires*	- 6 000 €	- 6 000 €
Déduction au titre de l'amortissement	- 18 000 €	néant
Résultat net foncier	- 9 000 €	+ 9 000 €
Revenu foncier pris en compte dans la liquidation de l'impôt	- 9 000 €	+ 9 000 €
Différence entre la liquidation ordinaire et la liquidation théorique	18 000 €	
Déficit reportable sur les bénéfices fonciers ultérieurs	néant	-

Le déficit foncier est inférieur à 10 700 €. En conséquence, la base de l'avantage fiscal retenue pour le calcul de l'avantage fiscal est égale à la déduction opérée, soit 18 000 €

Exemple 2		
	Liquidation ordinaire	Liquidation théorique
Recettes foncières	12 000 €	12 000 €
Charges foncières ordinaires*	- 6 000 €	- 6 000 €
Déduction au titre de l'amortissement	- 18 000 €	néant
Résultat net foncier	- 12 000 €	+ 6 000 €
Revenu foncier pris en compte dans la liquidation de l'impôt	- 10 700 €	+ 6 000 €
Différence entre la liquidation ordinaire et la liquidation théorique	16 700 €	
Déficit reportable sur les bénéfices fonciers ultérieurs	- 1 300 €	-

Le déficit foncier excède 10 700 €. En conséquence, la base de l'avantage fiscal retenue pour le calcul de l'avantage fiscal est limitée à 10 700 €

Exemple 3		
	Liquidation ordinaire	Liquidation théorique
Recettes foncières	12 000 €	12 000 €
Charges foncières ordinaires*	- 15 000 €	- 15 000 €
Déduction au titre de l'amortissement	- 18 000 €	néant
Résultat net foncier	- 21 000 €	- 3 000 €
Revenu foncier pris en compte dans la liquidation de l'impôt	- 10 700 €	- 3 000 €
Différence entre la liquidation ordinaire et la liquidation théorique	7 700 €	
Déficit reportable sur les bénéfices fonciers ultérieurs	- 10 300 €	-

Le déficit foncier excède 10 700 €. La base de l'avantage fiscal retenue pour le calcul de l'avantage fiscal est d'abord limitée à 10 700 € puis au montant de la déduction non reportée, soit 7 700 € (10 700 – 3 000)

* Autres que les intérêts d'emprunt

•

ANNEXE X

Cas de superposition des limites 2009 et 2010 retenues pour l'application du plafonnement global

Exemple 1 : Un couple sans enfants déclare au titre de l'imposition des revenus de l'année 2010 des avantages fiscaux dont certains initiés en 2009 (Robien) et d'autres en 2010 (autres avantages).

1) Double liquidation

	Liquidation ordinaire (tous avantages confondus)	Liquidation théorique (hors avantages à plafonner)
Salaires imposables du couple	121.000 €	121.000 €
Revenus fonciers ⁽¹⁾	16.000 €	16.000 €
Déduction au titre de l'amortissement Robien ⁽³⁾ :	- 25.000 €	
Revenus fonciers nets	-9.000 €	16.000 €
Revenu net imposable	112.000 €	137.000 €
Impôt progressif (barème revenus 2009)	22.632 €	30.132 €
Réductions et crédits d'impôt		
- Réduction d'impôt « Malraux » ^{(2) (4)}	- 20.000 €	
- Crédits d'impôt divers ⁽⁴⁾	- 15.400 €	
Total RI/CI	35.400 €	0
Impôt progressif net	Restitution : - 12.768 €	30.032 €

(1) nets des charges déductibles de droit commun

(2) dépenses : 50.000 € ; taux = 40 %

(3) plafonnement 2009 applicable

(4) plafonnement 2010 applicable

Au cas particulier, le montant des avantages fiscaux compris dans le champ d'application du plafonnement global s'élève à **42 900 €** dont **7 500 €** pour les avantages fiscaux relevant des limites de 2009 (effet de l'amortissement Robien, soit une baisse d'impôt de 30 132 € - 22 632 €) et **35 400 €** pour les avantages fiscaux relevant des limites de 2010.

2) Plafonnement des avantages

Etape 1 : déterminer si la limite basse (2010) est susceptible de s'appliquer

Avantages fiscaux relevant des limites de 2010	
- avantage en impôt produit par la réduction « Malraux » (199 <i>tervicies</i>)	20.000 €
- avantage en impôt produit par les crédits d'impôt	15.400 €
SOUS TOTAL :	35.400 €
Soit un montant supérieur au plafond « 2010 » de 28.960 € (20.000 € + 8% x 112 000 €)	

Conclusion : Les avantages fiscaux compris dans le champ d'application du plafonnement et relevant de la limite applicable à compter de l'imposition des revenus de 2010 sont plafonnés. Le montant remis à la charge du contribuable au titre de cette première étape est de 6 440 € (35 400 € - 28 960 €).

Etape 2 : déterminer si la limite haute (2009) s'applique

Avantages fiscaux relevant des limites de 2009	
- avantage en impôt produit par la déduction au titre de l'amortissement « Robien »	7.500 €
- avantages fiscaux relevant de la limite de 2010, après plafonnement	28.960 €
TOTAL DES AVANTAGES PLAFONNABLES	36.460 €
Soit un montant supérieur au plafond « 2009 » de 36.200 € (25.000 € + 10% x 112 000 €)	

Conclusion : Les avantages fiscaux compris dans le champ d'application du plafonnement et relevant de la limite applicable pour l'imposition des revenus 2009 sont plafonnés. Le montant remis à la charge du contribuable au titre de cette seconde étape est de 260 € (36 460 € - 36 200 €).

Le montant total remis à la charge du contribuable au titre du plafonnement global est de 6 700 € (6 440 € + 260 €).

Exemple 2 : Un couple sans enfants déclare au titre de l'imposition des revenus de l'année 2010 des avantages fiscaux dont certains initiés en 2009 (Robien) et d'autres en 2010 (autres avantages).

1) Détermination de la double liquidation

	Liquidation tous avantages confondus	Liquidation hors avantages à plafonner
Salaires imposables du couple	121.000 €	121.000 €
Revenus fonciers ⁽¹⁾	9.000 €	9.000 €
Déduction au titre de l'amortissement Robien ⁽³⁾ :	- 18.000 €	
Revenus fonciers nets	-9.000 €	9.000 €
Revenu net imposable	112.000 €	130.000 €
Impôt progressif (barème revenus 2009)	22.632 €	28.032 €
Réductions et crédits d'impôt		
- Réduction d'impôt « Malraux » ^{(2) (4)}	- 22.100 €	
- Crédit d'impôt divers€	- 15.400 €	
Impôt progressif net	Restitution : - 14.868 €	28.032 €

(1) nets des charges déductibles de droit commun

(2) dépenses : 50.000 € ; taux = 40 %

(3) plafonnement 2009 applicable

(4) plafonnement 2010 applicable

Au cas particulier, le montant des avantages fiscaux compris dans le champ d'application du plafonnement global s'élève à **42 900 €** dont **5 400 €** pour les avantages fiscaux relevant des limites de 2009 (effet de l'amortissement Robien, soit une baisse d'impôt de 28 032 € - 22 632 €) et **37 500 €** pour les avantages fiscaux relevant des limites de 2010.

Au cas particulier, le montant des avantages fiscaux compris dans le champ d'application du plafonnement global s'élève à **42 900 €**.

2) Plafonnement des avantages

Etape 1 : déterminer si la limite basse (2010) est susceptible de s'appliquer

Avantages fiscaux relevant des limites de 2010	
- avantage en impôt produit par la réduction « Malraux » (199 <i>tervicies</i>)	22.100 €
- avantage en impôt produit par les crédits d'impôt	15.400 €
SOUS TOTAL :	37.500 €
Soit un montant supérieur au plafond « 2010 » fixé à 28.960 €	

Conclusion : Les avantages fiscaux compris dans le champ d'application du plafonnement et relevant de la limite applicable à compter de l'imposition des revenus de 2010 sont plafonnés. Le montant remis à la charge du contribuable au titre de cette première étape est de 8 540 € (37 500 € - 28 960 €).

Etape 2 : déterminer si la limite haute (2009) s'applique

Avantages fiscaux relevant des limites de 2009	
- avantage en impôt produit par la déduction au titre de l'amortissement « Robien »	5.400 €
- avantages fiscaux relevant de la limite de 2010, après plafonnement	28.960 €
TOTAL DES AVANTAGES PLAFONNABLES	34.360 €
Soit un montant inférieur au plafond « 2009 » fixé à 36.200 €	

Conclusion : Les avantages fiscaux compris dans le champ d'application du plafonnement et relevant de la limite applicable pour l'imposition des revenus 2009 ne sont pas plafonnés.

Le montant total remis à la charge du contribuable au titre du plafonnement global est de 8 540 €.