

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IR-RICI-50-10-20-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

IR - Réductions d'impôt en faveur des investissements dans les résidences de tourisme – modalités d'application de la réduction d'impôt

Positionnement du document dans le plan :

IR - Impôt sur le revenu

Réductions et crédits d'impôt

Titre 5 : Investissements dans l'immobilier de tourisme

Chapitre 1 : Réduction d'impôt en faveur des investissements dans les résidences de tourisme

Section 2 : Modalités d'application de la réduction d'impôt

Sommaire :

I. Conditions d'application

A. Personnes concernées par l'engagement de location

1. Propriétaires du logement

a. Personnes physiques

b. Sociétés

2. Porteurs de parts

B. Contenu de l'engagement

1. Délai de location

2. Durée de location

3. Caractéristiques de la location

a. Location effective et continue au profit de l'exploitant de la résidence de tourisme

1° Cas de défaillance de l'exploitant admis au titre de la période de vacance de douze mois

2° Décompte de la période de vacance de douze mois

b. Qualité du sous-locataire

c. Faculté d'occupation temporaire du logement par le propriétaire

C. Logement des saisonniers

1. Acquisition d'un logement neuf ou en l'état futur d'achèvement

2. Acquisition d'un logement en vue de le réhabiliter

II. Calcul de la réduction d'impôt

A. Base de la réduction d'impôt

1. Acquisition par une personne physique

a. Logements acquis neufs ou en l'état futur d'achèvement

b. Logements acquis en vue d'être réhabilités

2. Acquisition par une société non soumise à l'impôt sur les sociétés

- B. Montant de la réduction d'impôt
 - 1. Taux de la réduction d'impôt
 - a. Acquisition d'un logement neuf ou en l'état futur d'achèvement
 - b. Acquisition d'un logement en vue de le réhabiliter
 - 2. Plafonds de la réduction d'impôt
 - C. Imputation de la réduction d'impôt
 - 1. Acquisition d'un logement neuf ou en l'état futur d'achèvement
 - 2. Acquisition d'un logement en vue de le réhabiliter
 - 3. Option pour l'étalement du solde de la réduction d'impôt restant à imputer
 - D. Unicité de la réduction d'impôt
 - E. Ordre d'imputation de la réduction d'impôt
- III. Règles de non-cumul
- IV. Conséquences des changements de la situation matrimoniale du contribuable
- A. Exceptions à la remise en cause de l'avantage
 - B. Modalités d'imputation de la réduction d'impôt
 - 1. Mariage ou PACS au cours de l'année au titre de laquelle le droit à réduction d'impôt est né
 - a. Première année d'imputation
 - b. Années suivantes
 - 2. Mariage ou PACS conclu au cours d'une des années suivant celle au titre de laquelle le droit à réduction d'impôt est né
 - 3. Séparation, divorce ou décès au cours de l'année au titre de laquelle le droit à réduction d'impôt est né
 - a. Première année d'étalement
 - b. Années suivantes
 - 4. Séparation, divorce ou décès au cours d'une des années suivant celle au titre de laquelle le droit à réduction d'impôt est né

I. Conditions d'application

1

Le bénéfice de la réduction d'impôt en faveur des investissements dans les résidences de tourisme est subordonné à l'engagement du propriétaire du logement, personne physique ou société non soumise à l'impôt sur les sociétés, de louer le logement nu, dans les conditions prévues par les articles [199 decies E](#) et [199 decies EA](#) du CGI, pendant au moins neuf ans à l'exploitant de la résidence de tourisme.

A. Personnes concernées par l'engagement de location

1. Propriétaires du logement

a. Personnes physiques

10

L'engagement de location est constaté, pour la personne physique propriétaire du logement, lors du dépôt de la déclaration d'ensemble des revenus de l'année au titre de laquelle le bénéfice de la

réduction d'impôt est demandé. Il s'agit donc soit de l'année de l'achèvement de l'immeuble ou de son acquisition si elle est postérieure, soit de l'année d'achèvement des travaux de réhabilitation.

Lorsque le logement est la propriété d'une indivision, les coindivisaires doivent s'engager conjointement dans l'acte d'acquisition à louer le logement nu pendant une période de neuf ans à l'exploitant de la résidence de tourisme.

b. Sociétés

20

L'engagement de location est constaté lors du dépôt de la déclaration de résultats de l'année d'achèvement du logement, de l'année de son acquisition si elle est postérieure ou de l'année d'achèvement des travaux de réhabilitation.

2. Porteurs de parts

30

Chaque associé d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés qui effectue un investissement éligible à la réduction d'impôt peut bénéficier de cet avantage fiscal. Conformément aux dispositions de l'[article 199 decies G du CGI](#), l'associé doit à cet effet s'engager à conserver la totalité de ses titres jusqu'à l'expiration de la durée de neuf ans mentionnée à l'[article 199 decies E du même code](#). Il est précisé que la date à laquelle les titres ont été souscrits ou acquis est sans incidence sur l'application du dispositif.

En d'autres termes, la possibilité pour le porteur de parts de bénéficier, en proportion de ses droits dans la société, de la réduction d'impôt calculée sur le montant de l'investissement réalisé par cette dernière est subordonnée à l'engagement de l'associé de conserver ses parts jusqu'à l'expiration de la période couverte par l'engagement de location pris par la société.

40

L'engagement de conservation porte sur la totalité des titres de la société détenus par le contribuable, quand bien même la société détiendrait également des immeubles qui n'ouvrent pas droit à la réduction d'impôt.

Lorsque l'associé est lui-même une société non soumise à l'impôt sur les sociétés, les membres de cette dernière qui souhaitent bénéficier de la réduction d'impôt doivent s'engager à conserver leurs titres jusqu'à l'expiration de la durée de neuf ans précitée.

50

Par ailleurs, lorsqu'une même souscription est affectée à la réalisation de plusieurs investissements (tel peut être le cas notamment des souscriptions au capital des sociétés civiles de placement immobilier), l'engagement de location doit être pris distinctement pour chaque logement. Il s'ensuit que la période d'engagement de conservation des parts expire au terme de celle couverte par l'engagement de location afférent au dernier des logements acquis au moyen de la souscription et mis en location par la société.

B. Contenu de l'engagement

1. Délai de location

60

La location doit prendre effet dans le mois qui suit :

- en cas d'acquisition d'un logement neuf, la date de l'acquisition ;
- en cas d'acquisition d'un logement en l'état futur d'achèvement, la date de l'achèvement ;
- en cas d'acquisition d'un logement en vue de le réhabiliter, la date d'achèvement des travaux de réhabilitation.

2. Durée de location

70

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

80

Les logements neufs s'entendent des immeubles à usage d'habitation dont la construction est achevée et qui n'ont jamais été habités ni utilisés sous quelque forme que ce soit préalablement à leur acquisition par le contribuable.

En principe, ne peuvent donc être considérés comme neufs des logements dont la première location a pris effet avant la date de leur acquisition, même lorsque cette dernière s'accompagne du transfert au profit de l'acquéreur du bail conclu par le vendeur.

90

Cela étant, afin de tenir compte de la situation du marché immobilier, il est admis, à titre exceptionnel, que les logements dont la mise en location auprès de l'exploitant de la résidence de tourisme a pris effet avant la date de leur acquisition ouvrent néanmoins droit, pour l'acquéreur, à la réduction d'impôt prévue à l'[article 199 decies E précité du CGI](#).

Cette mesure exceptionnelle, qui vise à permettre la mise en exploitation effective des résidences concernées, s'applique exclusivement aux logements acquis dans un délai maximal de vingt-quatre mois à compter de la mise en exploitation de la résidence de tourisme, sous réserve que l'acquisition intervienne au plus tard le 31 décembre 2010.

Elle est sans incidence sur la portée et la durée de l'engagement de location souscrit par l'acquéreur pour le bénéfice de la réduction d'impôt. Ainsi, en toute hypothèse, celui-ci doit s'engager à louer le bien à l'exploitant de la résidence pour une durée effective de neuf ans, sans qu'il soit tenu compte de la période de location du bien audit exploitant préalablement à son acquisition par le contribuable.

3. Caractéristiques de la location

a. Location effective et continue au profit de l'exploitant de la résidence de tourisme

100

Le propriétaire, personne physique ou société non soumise à l'impôt sur les sociétés, doit s'engager à louer de manière effective et continue (sous réserve, bien entendu, d'une possibilité d'occupation temporaire dans les conditions définies au n° 220.) pendant au moins neuf ans le logement non meublé à l'exploitant de la résidence. L'exploitant, qui doit être unique pour l'ensemble de la résidence, peut être aussi bien une personne physique qu'une personne morale.

110

En cas de changement d'exploitant de la résidence au cours de la période couverte par l'engagement de location, le logement doit être loué au nouvel exploitant dans un délai d'un mois et jusqu'à la fin de cette période.

120

Par mesure de tempérament, il est admis que la période de vacance du logement concerné avant sa location à un nouvel exploitant puisse, dans certains cas de défaillance de l'exploitant précédent limitativement énumérés ci-après, être supérieure à un mois sans toutefois pouvoir excéder douze mois.

1° Cas de défaillance de l'exploitant admis au titre de la période de vacance de douze mois

130

Les cas de défaillance concernés par cette mesure de tempérament s'entendent exclusivement de la liquidation judiciaire de l'exploitant, de la résiliation ou de la cession du bail commercial par l'exploitant avant le terme de la période couverte par l'engagement de location ou de la mise en œuvre par les investisseurs du bénéfice de la clause contractuelle prévoyant la résiliation du contrat à défaut de paiement du loyer.

140

- Liquidation judiciaire de l'exploitant : la procédure de liquidation judiciaire concerne les débiteurs en état de cessation des paiements dont le redressement est manifestement impossible. Aux termes de l'[article L640-1 du code de commerce](#), cette procédure est destinée à mettre fin à l'activité de l'entreprise ou à réaliser le patrimoine du débiteur par une cession globale ou séparée de ses droits et de ses biens.

L'ouverture d'une procédure de liquidation judiciaire fait l'objet de mesures de publicité. Ainsi, le jugement d'ouverture est publié au registre du commerce et des sociétés et un avis du jugement est adressé pour insertion au Bulletin officiel des annonces civiles et commerciales (BODACC). Le greffier procède d'office à ces publicités dans les quinze jours de la date du jugement ([article R621-8 du code de commerce](#)).

150

- Résiliation ou cession du bail commercial par l'exploitant : en principe, la durée du contrat de location ne peut être inférieure à neuf ans ([article L145-4 du code de commerce](#)). Toutefois, à défaut de convention contraire, le preneur a la faculté de donner congé à l'expiration d'une période triennale, dans les formes prévues par l'[article L145-9 du code de commerce](#) et au moins six mois à l'avance.

Par ailleurs, le preneur a également le droit de céder à un tiers le bénéfice du bail ([article L145-16 du code de commerce](#)).

160

- Mise en œuvre par les investisseurs de la clause de résiliation unilatérale : les baux commerciaux comportent souvent une clause prévoyant que le contrat peut être résilié en cas de non-paiement des loyers.

L'[article L145-41 du code de commerce](#) prévoit que toute clause insérée dans le bail prévoyant la résiliation de plein droit ne produit effet qu'un mois après un commandement de payer demeuré infructueux.

2° Décompte de la période de vacance de douze mois

170

La période de vacance de douze mois maximum autorisée dans les cas limitativement énumérés ci-dessus a pour point de départ, selon le cas :

- la date du jugement d'ouverture de la procédure de liquidation judiciaire (voir ci-après, n° **180**) ;
- la date de réception de la lettre recommandée par laquelle l'exploitant a signifié la résiliation ou la cession du bail aux copropriétaires (voir ci-après, n° **190**) ;
- la date de réception du commandement de payer manifestant l'intention des copropriétaires de se prévaloir de la clause résolutoire du contrat (voir ci-après, n° **200**).

180

- Ouverture de la procédure de liquidation judiciaire : lorsqu'une procédure de liquidation judiciaire est ouverte à l'encontre d'un exploitant d'une résidence de tourisme classée, il est admis que la période de vacance du logement puisse être supérieure à un mois sans toutefois pouvoir excéder douze mois à compter de la date d'effet du jugement d'ouverture. Aux termes de l'[article R621-4 du code de commerce](#), le jugement d'ouverture de la procédure prend effet à compter de sa date.

190

- Résiliation ou cession du bail avant le terme de la période couverte par l'engagement de location : lorsque l'exploitant de la résidence de tourisme décide de donner congé aux bailleurs ou de transférer à un tiers le bénéfice du bail avant l'expiration de la période couverte par l'engagement de location, il est admis que la période de vacance du logement puisse être supérieure à un mois sans toutefois pouvoir excéder douze mois à compter de la date de réception de la lettre recommandée par laquelle l'exploitant a signifié la résiliation ou la cession du bail aux copropriétaires.

200

- Mise en œuvre de la clause de résiliation unilatérale : lorsque les copropriétaires de la résidence de tourisme demandent l'application de la clause contractuelle prévoyant la résiliation du contrat à défaut de paiement du loyer, il est admis que la période de vacance du logement puisse être supérieure à un mois sans toutefois pouvoir excéder douze mois à compter de la date de réception du commandement de payer signifiant à l'exploitant l'intention des copropriétaires de se prévaloir de cette clause.

b. Qualité du sous-locataire

210

La loi ne pose aucune condition quant à :

- la qualité du sous-locataire, qui peut aussi bien être une personne physique qu'une personne morale ;
- l'usage du logement par ce dernier ; cet usage doit néanmoins être conforme à l'objet d'hébergement touristique de la résidence nécessaire à l'obtention de la décision de classement.

c. Faculté d'occupation temporaire du logement par le propriétaire

220

L'[article 199 decies E du CGI](#) prévoit expressément la possibilité pour le propriétaire de se réserver des périodes d'occupation de son logement sans que cela remette en cause le bénéfice de l'avantage fiscal. Ces dispositions sont également applicables pour le bénéfice de la réduction d'impôt prévue à l'[article 199 decies EA du CGI](#) en faveur des logements acquis en vue d'être réhabilités.

En effet, dans certaines résidences de tourisme classées dotées du statut de la copropriété, les propriétaires peuvent se réserver des périodes de séjour dans les locaux qu'ils donnent en location à l'exploitant de la résidence de tourisme en exerçant leur droit de réservation prioritaire prévu par l'[arrêté du 14 février 1986](#) (modifié par l'[arrêté du 27 avril 1988](#) lui-même modifié par les arrêtés des [10 avril 1991](#) et [18 juin 1992](#)) du ministre du Commerce, de l'Artisanat et du Tourisme.

Les règles définies pour l'application du régime de la TVA à la location, qui permettent au bailleur de récupérer la TVA qui a grevé son acquisition, prévoient que les copropriétaires doivent alors acquitter à l'exploitant de la résidence de tourisme le prix normal de leurs séjours. Pour tenir compte du fait que, pour ces séjours, l'exploitant de la résidence n'engage aucun frais de commercialisation, le prix de séjour est considéré comme normal s'il est au moins égal à 75 % du prix public. Cela étant, il est admis que le règlement du prix des séjours dû par le copropriétaire à l'exploitant de la résidence de tourisme s'effectue par compensation avec les loyers que l'exploitant doit de son côté au même copropriétaire au titre de la location des locaux.

230

Pour tenir compte de cette situation, l'[article 199 decies E du CGI](#) prévoit expressément que le paiement d'une partie du loyer par compensation avec le prix des prestations d'hébergement facturées par l'exploitant au propriétaire ne fait pas obstacle au bénéfice de la réduction d'impôt

lorsque les deux conditions suivantes sont réunies :

- la durée totale des périodes d'occupation du logement par son propriétaire ne doit pas excéder huit semaines par an (appréciée en nombre de jours d'occupation soit 56 jours) ;

- le revenu brut foncier déclaré par le bailleur doit correspondre au loyer annuel qui aurait été normalement dû par l'exploitant en l'absence de toute occupation par le propriétaire. Ainsi, la réduction de 25 % dont bénéficie le propriétaire sur le prix de ses périodes d'occupation ne doit en aucun cas entraîner une minoration du revenu qu'il est tenu de déclarer.

Les autres modalités d'occupation temporaire du logement, contractuelles ou non, ne sont pas admises.

C. Logement des saisonniers

240

Le bénéfice de la réduction d'impôt est subordonné à l'hébergement par l'exploitant de la résidence de tourisme de travailleurs saisonniers. Cette condition s'apprécie différemment selon la nature de l'investissement et sa date.

1. Acquisition d'un logement neuf ou en l'état futur d'achèvement

250

Dès lors que la commune et les services de l'État dans le département auront identifié un déficit de logements pour les travailleurs saisonniers dans la station, l'exploitant de la résidence de tourisme devra s'engager à réserver une proportion significative de son parc immobilier au logement des saisonniers, proportion au moins équivalente au nombre de salariés de la résidence.

Cette condition s'applique aux investissements réalisés à compter du 1er janvier 2004.

2. Acquisition d'un logement en vue de le réhabiliter

260

Pour les investissements réalisés à compter du 1er janvier 2005, le bénéfice de la réduction d'impôt est accordé à condition que l'exploitant de la résidence de tourisme réserve, dans des conditions fixées à l'[article 46 AGF sexies de l'annexe III au CGI](#), un pourcentage de logements d'au moins 15 % pour les salariés saisonniers.

L'exploitant de la résidence de tourisme doit prendre par écrit l'engagement de réserver un pourcentage d'au moins 15 % de logements pour les salariés saisonniers. Cet engagement est joint à la déclaration de résultat de l'exploitant. Une copie de cet engagement est délivrée au contribuable.

Les salariés qui occupent un emploi à caractère saisonnier s'entendent au sens de l'[article L1242-2 du code du travail](#) et doivent être liés par un contrat de travail avec une entreprise, une association ou un organisme établis sur la commune du lieu d'implantation de la résidence ou bien sur une commune limitrophe ou membre du groupement de communes.

La proportion de 15 % s'apprécie en tenant compte des logements situés dans la résidence de tourisme concernée ainsi que des logements, gérés par le même exploitant, qui respectent les mêmes normes de classement et qui sont situés dans une commune limitrophe incluse dans une zone mentionnée au premier alinéa de l'[article 199 decies EA du CGI](#).

II. Calcul de la réduction d'impôt

A. Base de la réduction d'impôt

1. Acquisition par une personne physique

a. Logements acquis neufs ou en l'état futur d'achèvement

270

La base de la réduction d'impôt est constituée par le prix de revient du logement. Celui-ci s'entend du prix d'acquisition majoré des frais afférents à l'acquisition : honoraires de notaire, droits de timbre, taxe de publicité foncière et taxe sur la valeur ajoutée.

Pour les résidences de tourisme classées qui répondent aux conditions fixées par au 4° de l'[article 261 D du CGI](#), la TVA est généralement exclue de la base de calcul de la réduction d'impôt, dès lors qu'elle est le plus souvent récupérée par le bailleur (voir [BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-20](#)).

Si les travaux ont été financés en partie à l'aide d'une subvention, la base de la réduction d'impôt est diminuée du montant de celle-ci.

280

Lorsque le logement est la propriété d'une indivision, chaque indivisaire peut pratiquer une réduction d'impôt calculée sur la quote-part de la valeur d'acquisition du logement correspondant à ses droits dans l'indivision et dans la limite applicable, selon sa situation, aux personnes seules ou aux couples mariés.

b. Logements acquis en vue d'être réhabilités

290

S'agissant des logements acquis à compter du 1er janvier 2004, la base de la réduction d'impôt diffère suivant que les travaux ont été achevés en 2004 ou achevés à compter du 1er janvier 2005.

300

S'agissant des logements acquis et achevés en 2004, la base de la réduction d'impôt est constituée par le prix de revient du logement, c'est-à-dire le prix d'acquisition majoré des frais d'acquisition, tels que les honoraires de notaire, commissions versées aux intermédiaires, droits de timbre et droits de mutation à titre onéreux (taxe de publicité foncière et droits d'enregistrement), auquel vient s'ajouter le montant des travaux de réhabilitation (définis par le [décret n° 2004-1221 du 17 novembre 2004](#)) apprécié toutes taxes comprises si le bailleur n'est pas en mesure de récupérer la TVA.

Ces travaux s'entendent des travaux de modification ou de remise en état du gros œuvre ou des travaux d'aménagement interne qui, par leur nature, équivalent à de la reconstruction ainsi que des travaux d'amélioration qui leur sont indissociables.

310

Pour les logements acquis à compter du 1er janvier 2004 et qui font l'objet de travaux de réhabilitation achevés du 1er janvier 2005 au 31 décembre 2010, est pris en compte pour le calcul de la réduction d'impôt, l'ensemble des travaux supportés par l'acquéreur (y compris la quote-part relative aux parties communes), dès lors qu'à l'achèvement de ceux-ci, l'ensemble des performances techniques mentionnées au II de l'article 2 quinquies B de l'annexe III au CGI est satisfait.

Le coût des travaux de réhabilitation une fois achevés doit s'élever à un montant au moins égal à 20 % du prix d'acquisition du logement avant travaux.

2. Acquisition par une société non soumise à l'impôt sur les sociétés

320

La réduction d'impôt accordée à l'associé d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés qui acquiert un logement neuf ou en l'état futur d'achèvement est calculée sur la quote-part du prix d'acquisition (défini ci-dessus) du logement par la société correspondant aux droits de l'associé.

330

En cas d'acquisition de logements achevés depuis quinze ans au moins et qui font l'objet de travaux de réhabilitation par une société non soumise à l'impôt sur les sociétés, la réduction d'impôt est calculée sur la quote-part du prix d'acquisition majoré des travaux de réhabilitation correspondant aux droits de l'associé dans la société.

B. Montant de la réduction d'impôt

1. Taux de la réduction d'impôt

a. Acquisition d'un logement neuf ou en l'état futur d'achèvement

340

Le taux de la réduction d'impôt est fixé à 25 % du montant de l'investissement pour les logements acquis ou achevés depuis le 1er janvier 2004.

b. Acquisition d'un logement en vue de le réhabiliter

350

Le taux de la réduction d'impôt est fixé à 20 % du montant de l'investissement pour les logements acquis en vue d'être réhabilités.

2. Plafonds de la réduction d'impôt

360

Pour les logements acquis neufs à compter du 1er janvier 2004 ou acquis en l'état futur d'achèvement à compter du 1er janvier 1999 et achevés à compter du 1er janvier 2004 et pour les logements acquis en vue d'être réhabilités à compter du 1er janvier 2004, la base de la réduction d'impôt est retenue dans la limite de :

- 50.000 € pour une personne célibataire, veuve ou divorcée ;
- 100.000 € pour un couple marié.

370

Dès lors, en cas d'acquisition d'un logement neuf ou en l'état futur d'achèvement, directement ou par l'intermédiaire d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés, le montant maximal de la réduction d'impôt est de 12.500 € pour une personne seule et de 25.000 € pour un couple marié.

380

En cas d'acquisition d'un logement en vue de le réhabiliter, le montant maximal de l'avantage fiscal est de 10.000 € pour une personne seule et 20.000 € pour un couple marié.

C. Imputation de la réduction d'impôt

390

La réduction d'impôt est accordée au titre de :

- l'année d'achèvement du logement ou de son acquisition si elle est postérieure ;
- l'année d'achèvement des travaux de réhabilitation en cas d'acquisition d'un logement en vue de le réhabiliter.

Depuis le 1er janvier 2005, la réduction d'impôt s'étale sur six ans au maximum. Sur option, elle peut être étalée sur sept ans.

1. Acquisition d'un logement neuf ou en l'état futur d'achèvement

400

Pour les investissements réalisés depuis le 1er janvier 2005, la réduction d'impôt ne peut excéder chaque année le sixième de l'avantage maximal susceptible d'être accordé au titre du dispositif. L'imputation peut donc s'opérer sur une période pouvant atteindre six ans.

La réduction d'impôt annuelle maximale s'élève donc à 2.083 € pour une personne seule et 4.167 € pour un couple marié (voir exemple n° 430).

2. Acquisition d'un logement en vue de le réhabiliter

410

La réduction d'impôt est étalée à raison chaque année du sixième de l'avantage maximal susceptible d'être accordé au titre du dispositif, soit sur six ans au maximum. La réduction d'impôt annuelle maximale s'élève donc, compte tenu du taux applicable, à 1.667 € pour une personne seule et 3.333 € pour un couple marié.

3. Option pour l'étalement du solde de la réduction d'impôt restant à imputer

420

Depuis le 1er janvier 2009, et sur option du contribuable, la fraction de la réduction restant à imputer après la première année d'imputation à laquelle elle a donné lieu est imputable par parts égales sur les six années suivant ladite année. Autrement dit, le contribuable peut demander que le solde de la réduction d'impôt restant à imputer soit réparti sur les six années suivantes (au lieu de cinq années au maximum) et pour des montants égaux sur toute la période d'étalement (au lieu du sixième du montant de l'avantage maximal chaque année, jusqu'à extinction de l'avantage fiscal auquel a effectivement droit le contribuable).

Cette option est formulée expressément par le contribuable dans la déclaration de revenus de la première année au titre de laquelle il demande à bénéficier de la réduction d'impôt, en cochant la case prévue à cet effet. En pratique, l'option pour l'étalement sur six années du solde de la réduction d'impôt s'applique pour la première fois aux investissements dont la première année d'imputation de la réduction d'impôt est l'année 2009.

D. Unicité de la réduction d'impôt

430

Il ne peut être opéré qu'une seule réduction d'impôt à la fois au titre des acquisitions.

Pour l'application de ce principe en cas de changement de situation matrimoniale, voir n° 480 et s..

Exemple : un couple marié ayant acquis un logement neuf dont le prix est de 80.000 € en 2005 bénéficiera d'une réduction d'impôt de : $80.000 \text{ €} \times 25 \% = 20.000 \text{ €}$ qui sera étalée sur cinq ans dans les conditions suivantes : 4.167 € en 2005 ; 4.167 € en 2006 ; 4.167 € en 2007 ; 4.167 € en 2008 ; 3.332 € en 2009.

Ce couple ne peut bénéficier d'une nouvelle réduction d'impôt que pour un investissement réalisé en 2010.

440

Pour les logements acquis depuis le 1er janvier 2005, la réduction d'impôt prévue aux articles [199 decies E](#) et [199 decies EA](#) du CGI en faveur des acquisitions de logements peut se cumuler au titre des mêmes années avec la réduction prévue à l'[article 199 decies F](#) du CGI en faveur des travaux.

E. Ordre d'imputation de la réduction d'impôt

450

Conformément à l'article 197-I-5 du CGI, auquel l'article 199 decies E du même code renvoie expressément, la réduction d'impôt s'impute sur le montant de l'impôt progressif sur le revenu déterminé compte tenu, s'il y a lieu, du plafonnement des effets du quotient familial, après application de la décote lorsque le contribuable en bénéficie, et avant imputation, le cas échéant, des crédits d'impôts et des prélèvements ou retenues non libératoires. Elle ne peut pas s'imputer sur les impositions à taux proportionnel.

460

Dans le cas où le montant de la réduction d'impôt excède celui de l'impôt brut, la fraction non imputée de cette réduction ne peut donner lieu à remboursement ou à report sur l'impôt dû au titre des années suivantes.

Sur l'option pour l'étalement du solde de la réduction d'impôt restant à imputer, voir n° 420.

III. Règles de non-cumul

470

Depuis le 1er janvier 2005, est autorisé la prise en compte, dans le calcul de la réduction d'impôt prévue à l'article 199 decies EA du CGI, des travaux de réhabilitation déductibles des revenus fonciers en application de l'article 31 du CGI.

Toutefois, le contribuable qui demande le bénéfice de la réduction d'impôt doit renoncer à la faculté de déduire ces dépenses pour leur montant réel ou sous la forme d'une déduction de l'amortissement, pour la détermination des revenus catégoriels.

Il ne peut pas non plus bénéficier du « régime micro-foncier » prévu à l'article 32 du CGI.

IV. Conséquences des changements de la situation matrimoniale du contribuable

480

Le mariage, le divorce ou la séparation modifient le foyer fiscal et entraînent création de nouveaux contribuables. Il en est de même du décès de l'un des époux soumis à imposition commune qui peut, en outre, entraîner transfert ou démembrement de la propriété des biens des époux.

A. Exceptions à la remise en cause de l'avantage

490

Lorsqu'ils interviennent au cours de la période de neuf ans couverte par l'engagement de location, ces événements entraînent la rupture de cet engagement et sont par suite de nature à remettre en cause les réductions d'impôt précédemment obtenues.

500

Toutefois, conformément aux dispositions des articles [199 decies E](#) et [199 decies G](#) du CGI, lorsque le transfert de la propriété du bien ou des parts sociales résulte du décès de l'un des époux soumis à imposition commune, le conjoint survivant attributaire du bien ou des parts sociales ou usufruitier du bien ou des parts peut demander le maintien à son profit, dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités, du bénéfice de la réduction d'impôt pour la période restant à courir à la date du décès. Dans ce cas, il doit procéder à la reprise à son compte de l'engagement de location ou de conservation des parts (voir [BOI-IR-RICI-50-10-30 n° 270.](#)).

510

De même, lorsque le mariage, le divorce ou la séparation des époux interviennent au cours de la période d'engagement de location de neuf ans, voire pendant la période d'étalement de la réduction d'impôt, il est admis que les réductions d'impôt précédemment obtenues ne soient pas remises en cause et que le nouveau contribuable puisse bénéficier des quotes-parts de la réduction d'impôt non encore imputées, toutes conditions étant par ailleurs remplies, s'il demande la reprise à son profit du dispositif, dans les mêmes conditions, mutatis mutandis, que celles définies au n° 500. S'il ne demande pas cette reprise, les réductions d'impôt pratiquées par l'ancien contribuable font l'objet d'une remise en cause.

520

Dans les situations exposées aux n° **500** et **510**, le plafond applicable au nouveau contribuable reste celui qui correspond à la date du fait générateur de la réduction d'impôt (achèvement du logement ou acquisition si celle-ci est postérieure).

Il est toutefois observé que la règle de l'unicité de la réduction d'impôt prive le nouveau contribuable, qui a décidé de continuer à imputer les quotes-parts résiduelles de la réduction d'impôt attachées à un premier investissement, d'une nouvelle réduction d'impôt en cas de nouvel investissement, tant que la période d'étalement afférente à la première réduction d'impôt n'est pas terminée.

B. Modalités d'imputation de la réduction d'impôt

1. Mariage ou PACS au cours de l'année au titre de laquelle le droit à réduction d'impôt est né

a. Première année d'imputation

530

Lorsque l'achèvement du logement ou son acquisition si elle est postérieure a lieu avant la date du mariage ou du PACS, la première quote-part de la réduction d'impôt est imputée en totalité sur la déclaration du contribuable, personne seule, qui a investi avec le plafond correspondant. Cela étant, ce dernier peut obtenir l'imputation du solde de cette quote-part de réduction d'impôt sur la

déclaration du couple marié ou pacsé. Dans cette même hypothèse, si ces événements ont lieu après la date du mariage ou du PACS, la quote-part de réduction d'impôt sera imputée sur la déclaration du couple marié avec le plafond correspondant. Cela étant, le conjoint qui a effectué l'investissement peut obtenir l'imputation du solde de cette quote-part de réduction d'impôt sur sa déclaration en tant que personne seule.

Si le couple a réalisé ensemble l'investissement, le solde de la quote-part de réduction d'impôt peut être imputé sur les déclarations personnelles de chacun des époux en raison de leur quote-part dans l'indivision.

b. Années suivantes

540

Les quotes-parts de réduction d'impôt sont imputées sur les déclarations du couple marié ou pacsé, le plafond applicable reste toujours celui des personnes seules dans le cas où le fait générateur de la réduction d'impôt est intervenu avant la date du mariage.

Eu égard à la règle de l'unicité de la réduction d'impôt, le couple marié ou pacsé ne pourra pas bénéficier d'une nouvelle réduction d'impôt pour un nouvel investissement sauf s'il renonce à imputer les quotes-parts restantes sur ses déclarations. Ce choix devient irrévocable lorsque le couple marié ou pacsé a imputé l'une de ces quotes-parts.

2. Mariage ou PACS conclu au cours d'une des années suivant celle au titre de laquelle le droit à réduction d'impôt est né

550

Si le contribuable, personne seule, se marie ou se pacse au cours d'une des années d'étalement de la réduction d'impôt correspondant à son investissement, il peut, au titre de cette année, prendre en compte la quote-part de réduction d'impôt sur sa déclaration individuelle et, le cas échéant, imputer le solde de cette quote-part sur la déclaration du couple marié ou pacsé. Le plafond applicable reste toujours celui des personnes seules. Les années suivantes, les quotes-parts sont imputées suivant les règles posées au n° **540**.

L'imputation des quotes-parts de réduction d'impôt sur la déclaration du couple marié ou pacsé a les mêmes conséquences que celles exposées au n° **520**.

A compter de l'imposition des revenus de l'année 2011, la quote-part de réduction d'impôt est imputée par principe sur la déclaration commune ou, en cas d'option, sur sa déclaration individuelle.

3. Séparation, divorce ou décès au cours de l'année au titre de laquelle le droit à réduction d'impôt est né

a. Première année d'étalement

560

.Lorsque l'achèvement ou l'acquisition si elle est postérieure a lieu avant la date de la séparation, du divorce ou du décès, la première quote-part de réduction d'impôt est imputée en totalité sur la déclaration du couple marié avec le plafond correspondant. Cela étant, le solde de cette quote-part de réduction d'impôt peut être imputé sur la déclaration du conjoint divorcé, les déclarations individuelles des époux séparés ou ex-conjoints, ou la déclaration individuelle du conjoint survivant, dans les conditions prévues au n° **570**. Si ces événements ont lieu après la date de la séparation, du divorce ou du décès, la quote-part de réduction d'impôt sera imputée sur la déclaration individuelle de l'investisseur au titre de la première année et les années suivantes avec le plafond des personnes seules. Cela étant, le solde de la première quote-part de réduction d'impôt peut être imputé sur la déclaration du couple marié avant séparation, divorce ou décès.

b. Années suivantes

570

En cas de séparation ou de divorce, les quotes-parts de réduction d'impôt sont imputées soit sur la déclaration du conjoint divorcé, attributaire du bien lors du partage de communauté, soit sur les deux déclarations individuelles des époux séparés ou des ex-conjoints si le bien reste en indivision, à raison de leur quote-part dans l'indivision.

En cas de décès, les quotes-parts de réduction d'impôt sont imputées sur la déclaration du conjoint survivant si le bien lui est attribué en pleine propriété ou en usufruit. Si le bien fait partie d'une indivision successorale, aucune réduction d'impôt ne peut être pratiquée par le conjoint survivant.

En tout état de cause, le plafond applicable reste celui des couples mariés et l'imputation entraîne les conséquences décrites au n° **520**.

4. Séparation, divorce ou décès au cours d'une des années suivant celle au titre de laquelle le droit à réduction d'impôt est né

580

Si le couple marié se sépare ou divorce au cours d'une des années d'étalement de la réduction d'impôt correspondant à son investissement, les époux imposés séparément ou les ex-conjoints imputent la quote-part de réduction d'impôt soit sur la déclaration du conjoint divorcé, attributaire du bien lors du partage de communauté, soit sur les deux déclarations individuelles des époux séparés ou ex-conjoints si le bien reste en indivision, à raison de leur quote-part dans l'indivision. Les années suivantes, les quotes-parts de réduction d'impôt sont imputées sur les déclarations individuelles dans les conditions et selon les principes évoqués au n° **570**.

590

Si l'un des conjoints décède au cours de l'une des années d'étalement de la réduction d'impôt correspondant à l'investissement, le conjoint survivant attributaire ou usufruitier du bien ou des parts sociales répartit librement la quote-part de réduction d'impôt entre la déclaration commune et sa déclaration individuelle.

Les années suivantes, les quotes-parts de réduction d'impôt sont imputées sur les déclarations individuelles selon les mêmes principes que ceux évoqués au n° **570**.

600

Si le décès de l'un des conjoints a lieu après imputation de la réduction d'impôt, au cours de la période de neuf ans, le conjoint survivant bénéficiera du maintien de l'avantage fiscal s'il respecte, jusqu'à son terme, l'engagement de louer le logement nu à l'exploitant de la résidence de tourisme.