

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-RICI-20-10-20-40-01/06/2016

Date de publication : 01/06/2016

BIC - Réductions et crédits d'impôt - Réduction d'impôt pour investissements réalisés en outre-mer - Modalités d'utilisation de la réduction d'impôt

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Réductions et crédits d'impôt

Titre 2 : Réductions d'impôts

Chapitre 1 : Réduction d'impôt pour investissements réalisés en outre-mer

Section 2 : Modalités d'application

Sous-section 4 : Modalités d'utilisation de la réduction d'impôt

Sommaire :

I. Modalités d'utilisation de la réduction d'impôt accordée au titre de certains investissements réalisés outre-mer applicables depuis 2009

A. Base d'imputation de la réduction d'impôt

B. Report de la réduction d'impôt

C. Remboursement de la réduction d'impôt pour les seuls contribuables professionnels

1. Contribuables concernés

2. Modalités de remboursement

3. Constitution d'une créance cessible sur l'État

II. Régime antérieur à la loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009

A. Utilisation et report de la réduction d'impôt

B. Remboursement anticipé de la créance

I. Modalités d'utilisation de la réduction d'impôt accordée au titre de certains investissements réalisés outre-mer applicables depuis 2009

Il est rappelé que le montant de la réduction d'impôt imputable au titre d'une année fait l'objet d'un double plafonnement ([BOI-BIC-RICI-20-10-20-20 au III § 140](#)).

Les dispositions commentées ci-après sont, pour les plus récentes d'entre elles, issues de l'[article 87 de la loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009](#) (modalités d'imputation et de remboursement) et de l'[article 16 de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer](#) (cessibilité de la créance sur l'État) : pour les entrées en vigueur de ces dispositions, il convient de se reporter au [I-A § 60 à 70 du BOI-BIC-RICI-20-10](#).

A. Base d'imputation de la réduction d'impôt

10

Conformément aux dispositions du 5 du I de l'[article 197 du CGI](#), la réduction d'impôt prévue au I de l'[article 199 undecies B du CGI](#) s'impute sur le montant de l'impôt sur le revenu résultant du barème progressif :

- après application, s'il y a lieu, du plafonnement des effets du quotient familial, de la décote, de la réfaction de 30 % ou 40 % sur le montant de l'impôt sur le revenu dû par les contribuables domiciliés dans les départements d'outre-mer et de toute autre réduction d'impôt dont pourrait par ailleurs bénéficier le contribuable au titre de l'année d'imposition ;
- mais avant imputation, le cas échéant, des crédits d'impôt et des prélèvements ou retenues non libératoires de l'impôt sur le revenu.

Elle ne s'impute pas sur les impositions à taux proportionnel.

20

Dès lors que l'impôt dû s'apprécie avant déduction de la réduction d'impôt pour investissement outre-mer, l'impôt correspondant à la reprise ultérieure de la réduction d'impôt, notamment en cas de non-respect de l'engagement de conservation de l'investissement, des parts ou actions ([BOI-BIC-RICI-20-10-20-50](#)), ne pourra pas être acquitté, conformément à l'[article 95 S de l'annexe II au CGI](#), par l'imputation d'une nouvelle réduction d'impôt pour investissement outre-mer.

Il en est de même en ce qui concerne l'impôt sur le revenu résultant des réintégrations éventuelles des réductions d'impôt pratiquées en application des dispositions de l'[article 199 undecies A du CGI](#) ou de la majoration du revenu global pratiquée en application des vingt-troisième, vingt-cinquième ou vingt-sixième alinéas du I de l'[article 199 undecies B du CGI](#), ou de la reprise des crédits d'impôt antérieurement obtenus en application des dispositions prévues à l'[article 244 quater W du CGI](#).

B. Report de la réduction d'impôt

30

Lorsque le montant de la réduction d'impôt excède l'impôt dû par le contribuable ayant réalisé l'investissement, le solde peut être reporté, dans les mêmes conditions, sur l'impôt sur le revenu des

années suivant l'année de la première imputation de la réduction d'impôt jusqu'à la cinquième inclusivement.

S'agissant de l'ordre d'imputation des réductions d'impôt, il est précisé qu'en cas d'investissements successifs, la réduction d'impôt liée à l'investissement effectué au cours d'une année s'impute en priorité sur l'impôt dû au titre de ladite année, avant prise en compte des reports antérieurs lié à des investissements effectués au cours d'années précédentes.

La partie de la réduction d'impôt non imputée au terme de la période de cinq années ne peut pas faire l'objet d'un remboursement et est donc définitivement perdue. Toutefois, les contribuables qui exercent à titre professionnel peuvent bénéficier de remboursements de la réduction d'impôt.

C. Remboursement de la réduction d'impôt pour les seuls contribuables professionnels

1. Contribuables concernés

40

Sont concernés les contribuables qui, dans le cadre de l'activité ayant ouvert droit à réduction, participent à l'exploitation au sens des dispositions du 1° bis du I de l'article 156 du CGI (BOI-BIC-DEF-10 au II § 110 et suiv.).

2. Modalités de remboursement

50

Sur demande du contribuable, la fraction non utilisée peut être remboursée à compter de la troisième année d'imputation du report de la réduction d'impôt, dans la limite de 100 000 € par an ou de 300 000 € par période de trois ans.

Cette modalité d'utilisation de la réduction d'impôt, prévue au vingt-deuxième alinéa du I de l'article 199 undecies B du CGI, résulte de l'article 87 de la loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009. Il convient de se reporter au I-A § 60 du BOI-BIC-RICI-20-10 pour l'entrée en vigueur.

Les limites de 100 000 € par an ou de 300 000 € par période de trois ans s'appliquent quel que soit le nombre d'investissements réalisés et quelle que soit la date de réalisation de ces investissements, étant précisé que la limite de 300 000 € s'apprécie par période de trois ans de manière glissante.

Ces deux limites sont cumulatives : un remboursement au titre d'une année N, effectué dans la limite de 100 000 €, est pris en compte pour l'appréciation de la limite de 300 000 € au titre des périodes de trois ans comprenant cette année N. Toutefois, les remboursements obtenus au titre de l'ancien dispositif (cf. II § 110 et suiv.) ne sont pas pris en compte pour l'appréciation de ces limites.

60

Le remboursement s'effectue sur demande du contribuable. Cette demande peut porter sur une ou plusieurs réductions d'impôt, la ou les réduction(s) d'impôt dont le remboursement est demandé devant être clairement identifiée(s).

Lorsque le contribuable demande le remboursement d'une ou plusieurs réductions d'impôt, la fraction de ces réductions d'impôts ne pouvant pas être remboursée du fait du plafonnement ne peut ni être reportée et imputée sur l'impôt sur le revenu des années suivantes, ni faire l'objet d'une demande de remboursement ultérieure. Elle est donc définitivement perdue.

70

Exemple :

La SNC Z est détenue par deux associés A et B qui possèdent respectivement 60 % et 40 % de son capital. L'associé A agit à titre professionnel au sens des dispositions du 1° bis du I de l'[article 156 du CGI](#). L'associé B agit, en revanche, à titre non professionnel au sens de ces mêmes dispositions.

La SNC Z a réalisé en Guadeloupe, en N, des investissements productifs ouvrant droit à la réduction d'impôt au taux de 38,25 % prévue au I de l'[article 199 undecies B du CGI](#) pour un montant de 1 000 000 €.

Les associés A et B bénéficient des réductions d'impôt suivantes au titre de l'année N :

- associé A : $1\,000\,000\text{ €} \times 38,25\% \times 60\% = 229\,500\text{ €}$;
- associé B : $1\,000\,000\text{ €} \times 38,25\% \times 40\% = 153\,000\text{ €}$.

Au titre de l'année N+2, la société réalise à nouveau un investissement pour un montant de 1 000 000 € en Guadeloupe ouvrant droit à la réduction d'impôt au taux de 53,55 % (investissement réalisé dans le cadre de travaux de rénovation et de réhabilitation d'hôtel).

Les associés A et B bénéficient des réductions d'impôt suivantes au titre de l'année N+2 :

- associé A : $1\,000\,000\text{ €} \times 53,55\% \times 60\% = 321\,300\text{ €}$;
- associé B : $1\,000\,000\text{ €} \times 53,55\% \times 40\% = 214\,200\text{ €}$.

L'impôt sur le revenu dû par l'associé A, avant imputation des avoirs fiscaux, des crédits d'impôt, des retenues et prélèvement non libératoires, s'établit comme suit au titre des années N à N+7 :

- année N : 30 000 ;
- année N+1 : 30 000 ;
- année N+2 : 30 000 ;
- année N+3 : 30 000 ;
- année N+4 : 30 000 ;

- année N+5 : 30 000 ;
- année N+6 : 30 000 ;
- année N+7 : 20 000.

Dans cet exemple, par simplification, il ne sera pas tenu compte du plafonnement des réductions d'impôt prévu à l'[article 199 undecies D du CGI](#). Pour les règles applicables en matière de plafonnement des avantages prévues à l'[article 199 undecies B du CGI](#), il convient de se reporter au [BOI-IR-RICI-80-20-20](#).

a) Situation de l'associé A.

L'associé A agit à titre professionnel. Dans la mesure où la réduction d'impôt N excède l'impôt dû au titre de N, elle est reportable sur les cinq années suivantes, soit jusqu'en N+5 (imposition en N+6 des revenus N+5). La réduction d'impôt N+2 est de même reportable jusqu'en N+7 (imposition en N+8 des revenus N+7).

L'associé A pourra, à compter de la troisième année d'imputation du report de chacune de ces réductions d'impôt, obtenir le remboursement anticipé de la fraction non utilisée de ces réductions d'impôt, dans la limite d'un montant de 100 000 € par an ou de 300 000 € par période de trois ans.

Les imputations seront donc les suivantes :

- imposition en N+1 des revenus N :

- imputation de la réduction d'impôt : 30 000 €,

- impôt restant dû : 0,

- report du solde de la réduction d'impôt : report possible sur les années N+1 à N+5 à hauteur de 199 500 € (soit 229 500 - 30 000) ;

- imposition en N+2 des revenus N+1 :

- imputation de la réduction d'impôt : 30 000 €,

- impôt restant dû : 0,

- report du solde de la réduction d'impôt : report possible sur les années N+2 à N+5 à hauteur de 169 500 € (199 500 - 30 000) ;

- imposition en N+3 des revenus N+2 :

- imputation de la réduction d'impôt : l'imputation de la réduction d'impôt acquise au titre de N+2 est effectuée en priorité par rapport à la réduction acquise en N, montant imputé : 30 000 €,

- impôt restant dû : 0,

- report du solde de la réduction d'impôt :

- réduction N : report possible sur les années N+3 à N+5 à hauteur de 169 500 €,

- réduction N+2 : report possible sur les années N+3 à N+7 à hauteur de 291 300 € (321 300 - 30 000) ;

- imposition en N+4 des revenus N+3 :

- imputation de la réduction d'impôt N : 30 000 €,

- impôt restant dû : 0,

- remboursement de réduction d'impôt : il est possible pour l'associé A de solliciter lors de la réception, en N+4, de l'avis d'imposition relatif à l'impôt sur les revenus de l'année N+3, un remboursement afférent à la réduction d'impôt acquise en N, ce remboursement étant plafonné à 100 000 € par an ou 300 000 € par période de trois ans. Au cas particulier, il peut donc obtenir un remboursement de 169 500 €. En revanche, il n'est pas possible de solliciter un remboursement afférent à la réduction d'impôt acquise en N+2, puisque ce remboursement ne peut être demandé qu'à compter de la troisième année, soit N+5 ,

- report du solde de la réduction d'impôt :

- réduction N : report nul en raison du remboursement,

- réduction N+2 : report possible sur les années N+4 à N+7 à hauteur de 291 300 € (soit 321 300 - 30 000) ;

- imposition en N+5 des revenus N+4 :

- imputation de la réduction d'impôt N+2 : 30 000 €,
- impôt restant dû : 0,
- report du solde de la réduction d'impôt N+2 : 261 300 € (soit 291 300 - 30 000) ;
- imposition en N+6 des revenus N+5 :
 - imputation de la réduction d'impôt N+2 : 30 000 €,
 - impôt restant dû : 0,
 - remboursement de réduction d'impôt : il est possible pour l'associé A de solliciter lors de la réception, en N+6, de l'avis d'imposition relatif à l'impôt sur les revenus de l'année N+5, un remboursement afférent au solde de la réduction d'impôt acquise en N+2, ce remboursement étant plafonné à 100 000 € par an ou 300 000 € par période de trois ans. Il est précisé qu'au cas particulier, dans la mesure où un remboursement de 169 500 € a été obtenu en N+4 au titre de l'année d'imposition N+3, l'associé A ne peut solliciter qu'un remboursement maximal de $300\,000 - 169\,500 = 130\,500$ € en N+6 au titre de l'année N+5. Par ailleurs, si ce remboursement est demandé, le solde de la réduction d'impôt après imputation N+5 et remboursement, soit 100 800 €, n'est plus ni reportable, ni remboursable. Compte tenu de cette situation, il sera considéré, pour les besoins de l'exemple, que l'associé A ne sollicite pas de remboursement de la réduction d'impôt N+2 cette année là,
 - report du solde de la réduction d'impôt N+2 : 231 300 € ;
- imposition en N+7 des revenus N+6 :
 - imputation de la réduction d'impôt N+2 : 30 000 €,
 - impôt restant dû : 0,
 - remboursement de réduction d'impôt : il est possible pour l'associé A de solliciter lors de la réception, en N+7, de l'avis d'imposition relatif à l'impôt sur les revenus de l'année N+6, un remboursement afférent au solde de la réduction d'impôt acquise en N+2, ce remboursement étant plafonné à 100 000 € par an ou 300 000 € par période de trois ans. Il est précisé qu'au cas particulier, dans la mesure où un remboursement de 169 500 € a été obtenu en N+4 au titre de l'année d'imposition N+3, l'associé A ne peut solliciter qu'un remboursement maximal de $300\,000 - 169\,500 = 130\,500$ € en N+7 au titre de l'année N+6. Par ailleurs, si ce remboursement est demandé, le solde de la réduction d'impôt après imputation N+6 et remboursement, soit 70 800 €, n'est plus ni

reportable, ni remboursable. Compte tenu de cette situation, il sera considéré pour les besoins de l'exemple que l'associé A ne sollicite pas de remboursement de la réduction d'impôt N+2 cette année là,

- report du solde de la réduction d'impôt N+2 : 201 300 € ;
- imposition en N+8 des revenus N+7 :
- imputation de la réduction d'impôt N+2 : 20 000 €,
- impôt restant dû : 0,

- remboursement de réduction d'impôt : il est possible pour l'associé A de solliciter lors de la réception, en N+8, de l'avis d'imposition relatif à l'impôt sur les revenus de l'année N+7, un remboursement afférent au solde de la réduction d'impôt acquise en N+2, ce remboursement étant plafonné à 100 000 € par an ou 300 000 € par période de trois ans. Il est précisé qu'au cas particulier, le remboursement de 169 500 € a été obtenu en N+4 au titre de l'année d'imposition N+3, soit plus de trois ans avant N+8. Dès lors, l'associé A peut solliciter un remboursement plafonné à 300 000 €. Dans cette situation, il lui est donc possible de demander le remboursement du solde de la réduction d'impôt N+2 non encore imputé, soit 181 300 €.

b) Situation de l'associé B

L'associé B agit à titre non professionnel. Il ne peut donc obtenir le remboursement des réductions d'impôt obtenues au titre des années N et N+2. La fraction de ces réductions d'impôt qui n'aura pas été utilisée au titre de l'année d'investissement et des cinq années suivantes est définitivement perdue.

3. Constitution d'une créance cessible sur l'État

80

L'article 16 de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer (il convient de se reporter au [I-A § 70 du BOI-BIC-RICI-20-10](#) en ce qui concerne l'entrée en vigueur) dispose que, pour les contribuables professionnels, la fraction non utilisée de la réduction d'impôt constitue au profit de l'entreprise une créance sur l'État d'égal montant. Cette créance est inaliénable et incessible, sauf dans les conditions prévues de l'article [L. 313-23 du code monétaire et financier \(CoMoFi\)](#) à l'article [L. 313-35 du CoMoFi](#). Bien entendu, ne peut constituer une créance sur l'État que la fraction non utilisée de la réduction d'impôt qui n'excède pas les limites de 100 000 euros ou 300 000 euros prévues par le vingt-deuxième alinéa du I de l'article [199 undecies B du CGI](#) en matière de remboursement de la réduction.

90

Les professionnels qui le souhaitent pourront donc céder leur créance, avant même d'attendre la troisième année leur permettant d'obtenir un remboursement de leur réduction d'impôt, dans les

conditions mentionnées aux [I-C-1 et 2 § 40 à 70](#). La créance sur l'État peut donc être cédée à titre gratuit ou remise à l'escompte auprès d'un établissement de crédit dans les conditions prévues par la [loi n° 81-1 du 2 janvier 1981 facilitant le crédit aux entreprises, dite loi Dailly](#). La propriété de la créance n'est alors transférée qu'à titre de garantie d'une ouverture de crédit. Cette créance est toutefois incessible aux comptes publics à titre de garantie.

100

Ainsi, dans l'exemple mentionné au [I-C-2 § 70](#), l'associé A, contribuable professionnel, peut bénéficier de ces nouvelles dispositions pour céder la fraction non utilisée des réductions d'impôt dans les conditions prévues de l'[article L. 313-23 du CoMoFi](#) à l'[article L. 313-35 du CoMoFi](#).

II. Régime antérieur à la loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009

A. Utilisation et report de la réduction d'impôt

110

Au titre des investissements réalisés à compter du 1^{er} janvier 2003, les contribuables, qu'ils agissent à titre professionnel au sens des dispositions du 1^o bis du I de l'[article 156 du CGI](#) ou à titre non professionnel, ne sont soumis à aucun plafonnement, quelle que soit la date de l'investissement. La réduction d'impôt peut donc absorber la totalité de leur impôt sur le revenu dû au titre de l'année au cours de laquelle l'investissement est réalisé.

Conformément aux dispositions du vingt-et-unième alinéa du I de l'[article 199 undecies B du CGI](#), si le montant de la réduction d'impôt excède l'impôt dû, l'excédent constitue une créance sur l'État d'égal montant.

(120)

130

Cette créance peut être utilisée pour le paiement de l'impôt sur le revenu dû au titre des cinq années suivant celle au cours de laquelle l'investissement a été réalisé.

Ce report sur cinq ans n'est soumis à aucun plafonnement.

L'impôt sur lequel est imputée la réduction d'impôt est déterminé dans les conditions mentionnées au [I-A § 10 à 20](#).

140

La fraction non utilisée dans le délai visé au [I-B § 30](#) est remboursée au contribuable à l'expiration de cette période dans la limite d'un montant d'investissement initial de 1 525 000 €. Conformément aux dispositions de l'[article 95 R de l'annexe II au CGI](#), ce seuil s'apprécie par rapport au montant total des investissements réalisés au titre de la même année.

150

Toutefois, en application des dispositions de l'[article 95 S de l'annexe II au CGI](#), cette créance ne peut être utilisée pour le paiement de l'impôt résultant des reprises de réductions d'impôt antérieurement pratiquées en application des dispositions des huitième, dixième et onzième alinéas du I de l'[article 199 undecies B du CGI](#), ni des reprises de réduction d'impôt pratiquées en application de l'[article 199 undecies A du CGI](#) ainsi que pour le paiement de l'impôt résultant des réintégrations au revenu net global des sommes antérieurement déduites ou de la majoration du revenu global pratiquée en application des vingt-troisième, vingt-cinquième ou vingt-sixième alinéas du I de l'article 199 undecies B du CGI.

160

Lorsque l'investissement est réalisé par une société soumise au régime d'imposition prévu à l'[article 8 du CGI](#) ou un groupement mentionné à l'[article 239 quater du CGI](#) ou à l'[article 239 quater C du CGI](#), le seuil mentionné au **II-A § 140** s'apprécie au niveau de chaque associé en retenant, pour chacun d'eux, comme prix de revient de l'investissement, la fraction de ce prix correspondant à ses droits aux résultats dans la société ou le groupement ayant réalisé l'investissement.

170

Enfin, lorsqu'un contribuable a réalisé des investissements outre-mer ouvrant droit à réduction d'impôt au titre de plusieurs années, dont le montant total excède, pour une ou plusieurs années, le seuil visé au [I-C-2 § 50 et 60](#), ce contribuable peut choisir l'ordre d'imputation des réductions d'impôt qui lui est le plus favorable.

B. Remboursement anticipé de la créance

180

Pour les investisseurs agissant à titre professionnel au sens du 1° bis du I de l'[article 156 du CGI](#), la [loi n° 2003-660 du 21 juillet 2003 de programme pour l'outre-mer](#) met en place une possibilité de remboursement anticipé de la créance. La fraction non utilisée de la réduction d'impôt peut être remboursée à compter de la troisième année dans la limite de 40 % du crédit d'impôt et d'un montant d'investissement de 1 525 000 €.

L'[article 95 R de l'annexe II au CGI](#) précise que la limite de 40 % s'applique au montant de la réduction d'impôt obtenue pour le montant total des investissements réalisés au cours de la même année.