

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IR-RICI-80-40-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 30/07/2018

IR - Réductions et crédits d'impôt - Investissements réalisés outre-mer - Remise en cause de la réduction d'impôt

Positionnement du document dans le plan :

IR - Impôt sur le revenu

Réductions et crédits d'impôt

Titre 8 : Réduction d'impôt au titre des investissements réalisés outre-mer par les personnes physiques

Chapitre 4 : Cas de remise en cause de la réduction d'impôt au titre des investissements réalisés outre-mer par les personnes physiques

Sommaire :

I. Cas de remise en cause

A. Non respect des engagements

1. Engagement du contribuable

a. Logement acquis ou construit par le contribuable

b. Location à caractère intermédiaire

c. Travaux de réhabilitation

d. Logement acquis ou construit en indivision autre que successorale

e. Souscription de parts ou de titres

2. Engagement des sociétés

B. Autres cas de reprise

II. Exceptions

A. Apport partiel d'actif ou fusion soumise au régime de faveur

B. Autres événements affectant la situation du contribuable

C. Changement de situation matrimoniale du contribuable

1. Décès du contribuable ou de l'un des époux soumis à imposition commune

2. Mariage ou conclusion d'un pacte civil de solidarité (PACS)

a. Mariage ou conclusion d'un PACS au cours de l'année où le droit à restitution est né

b. Mariage ou conclusion d'un PACS au cours d'une des années suivant celle où le droit à réduction d'impôt est né

3. Séparation ou divorce ou rupture du PACS

a. Séparation ou divorce ou rupture du PACS au cours de l'année où le droit à réduction d'impôt est né.

b. Séparation ou divorce ou rupture du PACS au cours d'une des années suivant celle où le droit à réduction d'impôt est né

4. Justificatifs

III. Modalités de remise en cause et sanctions

A. Modalités de remise en cause de la réduction d'impôt

1. En cas de non-respect des conditions initiales

2. En cas de non-respect des conditions au cours de la période d'engagement

B. Sanctions

I. Cas de remise en cause

1

D'une manière générale, la réduction accordée cesse de s'appliquer et fait l'objet d'une reprise, lorsque le bénéficiaire de la réduction ou les sociétés bénéficiaires de la souscription ne respectent pas leurs engagements.

Elle peut être également remise en cause en cas de non-respect des procédures de construction.

A. Non respect des engagements

1. Engagement du contribuable

a. Logement acquis ou construit par le contribuable

10

La réduction d'impôt est notamment remise en cause dans les cas suivants :

- le logement n'est pas utilisé à titre de résidence principale par le contribuable. Il en est ainsi, notamment, lorsque le contribuable ne respecte pas l'affectation à cet usage pendant cinq ans et affecte le bien à la location ou le met à la disposition d'un tiers sans être tenu par un contrat de location ;
- le logement n'est pas utilisé à titre de résidence principale du locataire. Il faut, pour le bénéfice de la réduction d'impôt, que cette utilisation soit effective et continue pendant la durée de l'engagement. En cas de vacance du logement destiné à la location, le propriétaire doit établir qu'elle n'est pas de son fait en montrant qu'il a accompli les diligences concrètes (insertion d'annonces, recours à une agence immobilière) et que les conditions mises à la location ne sont pas dissuasives ;
- le logement n'est pas loué dans les six mois ;
- le logement est loué meublé ou équipé pendant la durée de l'engagement ;
- le logement est loué au conjoint ou à un membre du foyer fiscal du contribuable ;
- le logement ouvrant droit à réduction fait l'objet d'une cession dans le délai prévu par l'engagement ;

- la propriété du logement est démembrée au cours de la période couverte par l'engagement. Une exception est toutefois prévue lorsque le démembrement résulte du décès du contribuable (cf. II-C-1).

20

Lorsque la location est consentie à un organisme pour le logement de ses salariés, la réduction d'impôt accordée fait aussi l'objet d'une reprise dans les cas suivants :

- les conditions d'affectation finale du logement ne sont pas respectées ;
- le locataire ou sous-locataire ne remplit pas les conditions requises.

30

Lorsque l'investissement a été réalisé par un enfant à charge au sens de l'[article 196 du code général des impôts \(CGI\)](#), l'engagement a été souscrit par le contribuable bénéficiaire de la réduction d'impôt au nom de celui-ci. Le non-respect de l'engagement par l'enfant à charge, même s'il intervient à une date où celui-ci n'est plus à la charge du contribuable, ou par son représentant légal, entraînera ipso facto la reprise de la réduction d'impôt accordée.

b. Location à caractère intermédiaire

40

En plus du non-respect des conditions générales exposées aux **n° 10** à **30**, la réduction d'impôt accordée fait également l'objet d'une reprise dans les situations suivantes :

- les conditions de ressources ne sont pas respectées à chaque conclusion d'un nouveau bail ;
- la condition de loyer n'est plus respectée à un moment quelconque au cours de la période couverte par l'engagement.

c. Travaux de réhabilitation

50

Outre la reprise de la réduction d'impôt en cas de non-respect des conditions générales exposées aux **n° 10** à **30**, celle-ci fait également l'objet d'une reprise dans les cas suivants :

- les travaux de réhabilitation ont été réalisés sur des logements achevés depuis moins de vingt ans ;
- les travaux n'ont pas abouti à la réhabilitation du logement ou ne correspondent pas à des travaux de réhabilitation ;
- les travaux n'ont pas été réalisés par une entreprise ou les matériaux ou équipements nécessaires à la réalisation des travaux ont été acquis directement par le contribuable.

d. Logement acquis ou construit en indivision autre que successorale

60

Lorsqu'un logement est acquis ou construit en indivision autre que successorale, la réduction est remise en cause notamment dans les situations suivantes qui équivalent au non-respect de l'engagement :

- le logement est loué à un des coindivisaires, son conjoint ou un membre de son foyer fiscal ;
- la cession de droits indivis portant sur le logement, même à un autre indivisaire, entraîne la remise en cause de la réduction d'impôt du cédant.

e. Souscription de parts ou de titres

70

La réduction d'impôt est remise en cause lorsque le souscripteur ne respecte pas l'engagement de conserver les titres ayant ouvert droit à réduction pendant la période requise et les cède. Il en est de même lorsque la propriété des parts est démembrée au cours de la période couverte par l'engagement. Une exception est toutefois prévue lorsque le démembrement résulte du décès (cf. **n°160**).

2. Engagement des sociétés

80

Le non-respect par les sociétés de leurs engagements entraîne la reprise de la réduction d'impôt dont a bénéficié le souscripteur. Tel est le cas notamment lorsque :

- les sociétés concernées ne respectent pas leur objet exclusif : aucune construction de logements n'a été réalisée durant les trois ans qui suivent la souscription par la société qui s'est engagée à construire et à louer des logements dans les collectivités d'outre-mer où la société exerce une autre activité ;
- les sociétés civiles de placement immobilier (SCPI) ne respectent pas l'obligation d'affecter intégralement le produit de la souscription annuelle dans les six mois qui suivent la clôture de celle-ci ou ne respectent pas leur objet social. En cas d'investissement réalisé sous forme de souscription et de non-respect de l'engagement de louer les logements dans le délai de six mois, la remise en cause de l'avantage fiscal s'effectue en appliquant au prix de souscription le rapport existant entre la valeur des immeubles qui n'ont pas été loués dans le délai de six mois et la valeur de l'ensemble des immeubles construits ou acquis au moyen de la souscription ;
- la société se dissout.

90

Enfin, le non-respect des engagements des sociétés au regard des investissements dans d'autres secteurs que le logement quant au caractère effectif et durable des investissements entraîne la remise en cause de la réduction d'impôt dont ont bénéficié leurs souscripteurs.

Les investissements productifs doivent être réalisés dans les douze mois de la clôture de la souscription.

Lorsque la société affecte tout ou partie de la souscription à la construction d'immeubles destinés à l'exercice d'une des activités éligibles, elle doit s'engager à en achever les fondations dans les deux ans qui suivent la clôture de la souscription. Le non-respect de ces délais entraîne la reprise de la réduction initialement pratiquée.

Cette reprise est effectuée au titre de l'exercice au cours duquel le délai accordé pour réaliser les investissements arrive à expiration. Toutefois, s'agissant du délai de douze mois afférent à la réalisation des investissements mobiliers, il est admis de ne pas procéder à la reprise de la réduction initiale si les investissements, bien que non encore achevés, ont fait l'objet, dans les douze mois de la clôture de la souscription, d'engagements fermes et définitifs liant les parties concernées, assortis de versements d'acomptes effectués selon les usages de la profession.

B. Autres cas de reprise

100

Outre les cas de remise en cause liés à la rupture des engagements des propriétaires, des souscripteurs et des sociétés, la réduction d'impôt fait l'objet d'une reprise dans les cas suivants :

- construction de logements par des particuliers sans permis de construire ou sans déclaration préalable ou avec un permis de construire périmé ;
- construction de logements par des particuliers non conforme au projet présenté lors de la demande du permis de construire ou ne respectant pas les conditions spéciales imposées par l'administration lors de sa délivrance ;
- construction de logements par des particuliers commencée avant la délivrance du permis de construire ou de l'autorisation préalable ;
- absence de location du logement au plus tard le dernier jour du trente-sixième mois qui suit la date de délivrance du permis de construire pour les investissements locatifs neufs (b, c et d du 2 de l'article 199 undecies A du CGI) engagés, au sens du 6 bis de l'article 199 undecies A du CGI, en 2011 (secteur libre et secteur intermédiaire) et 2012 (éligibilité des seuls logements affectés au secteur libre intermédiaire). Sur ce point, voir [BOI-IR-RICI-80-10-20-10 § II-B](#).

II. Exceptions

110

Le 7 de l'article 199 undecies A du CGI prévoit expressément que la réduction d'impôt dont bénéficie le propriétaire du logement ou le souscripteur des parts ou actions ne fait l'objet d'aucune reprise dans les cas d'apport partiel d'actif ou de fusion ou en cas de décès du contribuable ou de l'un des époux soumis à imposition commune. L'absence de reprise et le maintien du bénéfice de la réduction d'impôt restant à imputer sont subordonnés à certaines conditions.

Par ailleurs, il a paru possible d'admettre de ne pas remettre en cause la réduction d'impôt pratiquée en cas de changement de situation matrimoniale du contribuable, d'invalidité ou de licenciement du contribuable ou de l'un des époux soumis à imposition commune.

Enfin, il est admis de ne pas remettre en cause les réductions d'impôt pratiquées par les souscripteurs au capital de SCPI lors de la fusion de ces dernières ou, pour l'ensemble des bénéficiaires de la réduction d'impôt, lorsque le non-respect de l'engagement résulte de l'expropriation pour cause d'utilité publique du logement ayant donné droit à la réduction d'impôt.

A. Apport partiel d'actif ou fusion soumise au régime de faveur

120

La reprise de la réduction d'impôt peut être écartée si les investissements concernés sont compris dans un apport partiel d'actif soumis aux dispositions de l'[article 210 B du CGI](#) ou lorsque la société fait l'objet d'une absorption soumise au régime de l'[article 210 A du CGI](#).

Le maintien de la réduction est subordonné à la condition que la société qui bénéficie de l'apport ou la société absorbante réponde aux conditions prévues pour les sociétés bénéficiaires des souscriptions et s'engage dans l'acte d'apport ou de fusion à conserver les biens transmis pendant la fraction du délai restant à courir.

En cas de rupture de cet engagement, la réduction dont a bénéficié le contribuable fait l'objet d'une imposition supplémentaire au titre de l'année au cours de laquelle est intervenue cette rupture.

130

En cas de fusion-absorption de la société bénéficiaire des souscriptions, le bénéficiaire de la réduction doit conserver les titres remis en échange jusqu'à l'expiration du délai de cinq ans (six ans pour les titres de sociétés qui réalisent des investissements dans le secteur intermédiaire). Dans ce délai, la transmission des titres remis en échange entraîne la remise en cause de la réduction, qui fait l'objet d'une imposition supplémentaire au titre de l'année au cours de laquelle la transmission intervient.

B. Autres événements affectant la situation du contribuable

140

Il est admis de ne pas remettre en cause le bénéfice des réductions d'impôt précédemment accordées, lorsque le non-respect de l'engagement d'affectation à la résidence principale, de location ou de conservation des parts intervient à la suite de l'un des événements suivants :

- le contribuable ou l'un des époux ou partenaires à un PACS soumis à imposition commune est atteint d'une invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou la troisième des catégories prévues à l'[article L341-4 du code de la sécurité sociale](#) (invalides absolument incapables d'exercer une profession quelconque et invalides qui sont, en outre, dans l'obligation d'avoir recours à l'assistance d'une tierce personne pour effectuer les actes de la vie ordinaire) ;
- le contribuable ou l'un des époux ou partenaires à un PACS soumis à imposition commune est licencié. Les personnes licenciées s'entendent de celles dont le contrat de travail est rompu à l'initiative de leur employeur ;
- expropriation pour cause d'utilité publique du logement ayant donné droit à la réduction d'impôt.

La réduction d'impôt cesse toutefois de s'appliquer à compter de l'année au cours de laquelle l'un de ces événements est intervenu.

C. Changement de situation matrimoniale du contribuable

150

Le mariage, le divorce ou la séparation modifie le foyer fiscal et entraîne la création de nouveaux contribuables. Il en est de même en cas de décès de l'un des époux soumis à imposition commune.

Le 7 de l'article 199 undecies A du CGI prévoit expressément que la réduction d'impôt ne fait l'objet d'aucune reprise en cas de décès du contribuable ou de l'un des époux soumis à imposition commune.

Il a par ailleurs paru possible d'admettre de ne pas remettre en cause la réduction d'impôt pratiquée en cas de changement de situation matrimoniale du contribuable.

1. Décès du contribuable ou de l'un des époux soumis à imposition commune

160

Le décès du contribuable ou de l'un des époux soumis à imposition commune au cours d'une des années suivant celle où le droit à réduction d'impôt est né n'a pas pour conséquence la reprise des réductions d'impôt pratiquées.

Lorsque le transfert de la propriété des immeubles, parts ou actions, ou le démembrement du droit de propriété résulte du décès du contribuable ou de l'un des époux soumis à imposition commune, le conjoint survivant attributaire de l'immeuble, des parts ou des actions, ou titulaire de leur usufruit peut demander la poursuite 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 titres.

Par ailleurs, lorsque l'achèvement (l'acquisition si elle est postérieure) du logement ou la souscription a lieu avant la date du décès, la première quote-part de réduction d'impôt est imputée sur la déclaration du couple marié. Le conjoint survivant peut obtenir l'imputation du solde de cette quote-part de réduction d'impôt sur sa déclaration individuelle lorsque le bien lui est attribué ou est attribué à une indivision successorale à laquelle il participe.

En outre, lorsque l'achèvement (l'acquisition si elle est postérieure) du logement ou la souscription intervient après le décès, la réduction d'impôt est imputée sur la déclaration individuelle du conjoint survivant.

Cela étant, ce dernier peut obtenir l'imputation du solde de cette quote-part de réduction d'impôt sur la déclaration du couple marié.

Enfin, lorsque le bien est attribué à un tiers ou à une indivision successorale à laquelle le conjoint survivant ne participe pas, la quote-part de réduction d'impôt est imputée en totalité sur la déclaration commune, les autres quotes-parts étant alors perdues. Il en est de même en cas de décès d'un

contribuable célibataire, veuf ou divorcé : la quote-part de réduction d'impôt est imputée en totalité sur la déclaration du contribuable déposée pour la période du 1er janvier à la date du décès, les autres quotes-parts étant alors perdues.

Il est précisé que les héritiers du défunt ne peuvent pas bénéficier de la réduction d'impôt prévue à l'article [199 undecies A du CGI](#), dès lors que l'acquisition à titre gratuit n'entre pas dans le champ d'application de cet article.

2. Mariage ou conclusion d'un pacte civil de solidarité (PACS)

a. Mariage ou conclusion d'un PACS au cours de l'année où le droit à restitution est né

170

Lorsque l'achèvement (l'acquisition si elle est postérieure) du logement ou la souscription a lieu l'année du mariage ou de conclusion du PACS, la première quote-part de réduction d'impôt est en principe imputée en totalité sur la déclaration commune du couple.

Toutefois, en cas d'option pour l'imposition distincte des époux ou partenaires à un PACS au titre de l'année de l'union, la réduction d'impôt s'applique dans les conditions de droit commun, au titre des dépenses supportées ou des investissements réalisés par l'époux ou le partenaire qui a procédé au paiement de la dépense ou a réalisé l'investissement. Lorsque ces dépenses ont été supportées ou l'investissement réalisé par les deux époux ou partenaires, la base de la réduction d'impôt est répartie par moitié entre ces derniers. Il n'est dérogé à cette règle que si l'un des partenaires ou époux apporte, par tous moyens, la preuve que les dépenses en cause ont été effectivement supportées dans une autre proportion par chacun des époux ou partenaires.

Les années suivantes, la réduction d'impôt est imputée sur les déclarations du couple marié ou lié par un PACS.

b. Mariage ou conclusion d'un PACS au cours d'une des années suivant celle où le droit à réduction d'impôt est né

180

Si le contribuable, personne seule, se marie ou conclut un PACS au cours d'une des années d'étalement de la réduction d'impôt correspondant à son investissement, la quote-part de réduction d'impôt au titre de l'année de réalisation de l'évènement est en principe imputable sur la déclaration du couple.

Toutefois, l'année du mariage ou de conclusion du PACS, en cas d'option pour l'imposition distincte des époux ou des partenaires, la quote-part de réduction d'impôt est imputée sur la déclaration individuelle de l'investisseur.

Les années suivantes, les quotes-parts restant sont imputées sur les déclarations du couple marié ou lié par un PACS.

3. Séparation ou divorce ou rupture du PACS

a. Séparation ou divorce ou rupture du PACS au cours de l'année où le droit à réduction d'impôt est né.

190

Lorsque l'achèvement (l'acquisition si elle est postérieure) du logement ou la souscription a lieu avant la date de la séparation ou du divorce ou de la rupture du PACS, la première quote-part de réduction d'impôt est imputée :

- soit en totalité 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 de la même manière, soit sur la déclaration du conjoint séparé, divorcé ou ex-partenaire, attributaire du bien lors du partage de communauté, soit sur les deux déclarations individuelles des époux séparés ou des ex-conjoints ou des ex-partenaires si le bien reste en indivision, à raison de leur quote-part dans l'indivision.

200

Lorsque l'achèvement du logement (l'acquisition si elle est postérieure) ou la souscription des titres intervient après la séparation ou le divorce, la réduction d'impôt est imputée sur les déclarations individuelles de l'investisseur au titre de la première et des années suivantes.

b. Séparation ou divorce ou rupture du PACS au cours d'une des années suivant celle où le droit à réduction d'impôt est né

210

Si le couple marié ou uni par un PACS se sépare, divorce ou rompt le PACS au cours d'une des années d'étalement de la réduction d'impôt correspondant à son investissement, les quotes-parts de réduction d'impôt au titre de l'année de survenance de cet évènement et des années restant à courir sont imputées :

- soit en totalité 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.

4. Justificatifs

220

Les contribuables qui souhaitent bénéficier de ces mesures doivent fournir, à l'appui de la ou des déclarations de revenus souscrites postérieurement à la date du changement de situation matrimoniale, une note indiquant le montant et la date de l'investissement ainsi que le nombre de quotes-parts de réduction d'impôt restant à imputer.

En cas de décès d'un des époux soumis à imposition commune, cette note mentionne la reprise au profit du conjoint survivant du bénéfice de la réduction d'impôt et la répartition de la quote-part de réduction de l'année entre les différentes déclarations. Il n'est pas exigé de fournir à nouveau les pièces justificatives de l'investissement ou des conditions de location ou d'affectation.

III. Modalités de remise en cause et sanctions

A. Modalités de remise en cause de la réduction d'impôt

230

Les modalités de remise en cause du régime diffèrent selon que celle-ci a pour origine le non-respect des conditions initiales d'application du dispositif ou le non-respect de ces conditions au cours de la période d'engagement.

1. En cas de non-respect des conditions initiales

240

L'impôt sur le revenu de chacune des années au titre desquelles les quotes-parts de réduction d'impôt ont été imputées est majoré du montant de la quote-part de réduction pratiquée à tort.

La remise en cause de chaque fraction de réduction d'impôt intervient dans le délai normal de reprise, soit jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle le contribuable a bénéficié de l'imputation de cette quote-part d'avantage fiscal.

2. En cas de non-respect des conditions au cours de la période d'engagement

250

L'impôt sur le revenu de l'année au cours de laquelle intervient la rupture de l'engagement ou la survenance de l'événement entraînant la déchéance de l'avantage fiscal est majoré du montant total de la réduction d'impôt obtenue depuis l'origine et jusqu'à la date de cet événement.

Cette remise en cause intervient dans le délai normal de reprise, soit au plus tard avant le 31 décembre de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle intervient la rupture de l'engagement ou survient l'événement entraînant la déchéance de la réduction d'impôt.

B. Sanctions

260

En cas de remise en cause, le montant de la dépense ayant servi de base au calcul de la réduction est assimilé à une insuffisance de déclaration pour l'application des articles [1727 du CGI](#), [1729 du CGI](#) et [1758 A du CGI](#).