

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 94 DU 4 NOVEMBRE 2010

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

5 B-22-10

INSTRUCTION DU 25 OCTOBRE 2010

IMPOT SUR LE REVENU. REDUCTION D'IMPOT AU TITRE DES INVESTISSEMENTS LOCATIFS REALISES DANS LE SECTEUR DU TOURISME (DISPOSITIF « DEMESSINE »). AMENAGEMENTS. ARTICLES 23, 86 ET 87 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2010 (N° 2009-1673 DU 30 DECEMBRE 2009, JO DU 31 DECEMBRE 2009)

(C.G.I., art. 199 decies E, 199 decies EA, 199 decies F et 199 decies G)

NOR : ECE L 10 20379 J

Bureau C 2

PRESENTATION

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2005, deux réductions d'impôt sur le revenu, qui constituent deux dispositifs distincts et autonomes, sont prévues au titre des investissements locatifs réalisés dans le secteur du tourisme :

- d'une part, une réduction d'impôt sur le revenu en faveur de l'acquisition d'un logement neuf, d'un logement en l'état futur d'achèvement ou d'un logement achevé depuis quinze ans au moins en vue de sa réhabilitation, faisant partie d'une résidence de tourisme classée située dans certaines zones du territoire (articles 199 decies E, 199 decies EA et 199 decies G du code général des impôts) ;

- d'autre part, une réduction d'impôt sur le revenu en faveur des travaux de reconstruction, d'agrandissement, de réparation ou d'amélioration réalisés dans des logements faisant partie d'une résidence de tourisme classée située dans certaines zones du territoire, dans des logements achevés depuis quinze ans au moins destinés à la location en qualité de meublé de tourisme situés dans ces mêmes zones ou dans des logements achevés avant cette date faisant partie d'un village résidentiel de tourisme classé inclus dans le périmètre d'une opération de réhabilitation de l'immobilier de loisir (ORIL) (article 199 decies F du code général des impôts).

A l'exception des logements destinés à la location en qualité de meublés de tourisme (b du 1 de l'article 199 decies F du code général des impôts), le bénéfice de ces réductions d'impôt est en principe subordonné, notamment, à l'engagement du contribuable de louer le logement de manière effective et continue pendant au moins neuf ans à l'exploitant de la résidence de tourisme et à l'imposition des produits de la location dans la catégorie des revenus fonciers.

Afin de tenir compte de la situation des propriétaires de résidences de tourisme confrontés à la défaillance de l'exploitant, la loi de finances pour 2010 (n° 2009-1673 du 30 décembre 2009) :

1/ permet l'imposition des produits de la location dans la catégorie des revenus fonciers en cas d'indexation d'une part minoritaire du loyer sur le chiffre d'affaires (article 86) ;

2/ prévoit une exception à la remise en cause de la réduction d'impôt dans le cas où les propriétaires, si la candidature d'un autre gestionnaire n'a pu être retenue après un délai d'un an et si les intéressés détiennent ensemble au moins 50 % des logements de la résidence, substituent au gestionnaire défaillant une ou un ensemble d'entreprises qui assurent les mêmes prestations pour la période de location restant à courir, dans des conditions fixées par décret (article 87) ;

3/ aménage les modalités de remise en cause de la réduction d'impôt en permettant, sous certaines conditions, l'étalement de la reprise de l'avantage fiscal sur trois ans en cas de défaillance de l'exploitant de la résidence (article 23).

La présente instruction commente ces dispositions.



INTRODUCTION

1. Depuis l'imposition des revenus de l'année 2005, deux réductions d'impôt sur le revenu, qui constituent deux dispositifs distincts et autonomes, sont prévues au titre des investissements locatifs réalisés dans le secteur du tourisme :

- d'une part, une réduction d'impôt sur le revenu en faveur de l'acquisition d'un logement neuf, d'un logement en l'état futur d'achèvement ou d'un logement achevé depuis quinze ans au moins en vue de sa réhabilitation, faisant partie d'une résidence de tourisme classée située dans certaines zones du territoire (articles 199 decies E, 199 decies EA et 199 decies G du code général des impôts¹) ;

- d'autre part, une réduction d'impôt sur le revenu en faveur des travaux de reconstruction, d'agrandissement, de réparation ou d'amélioration réalisés dans des logements faisant partie d'une résidence de tourisme classée située dans certaines zones du territoire, dans des logements achevés depuis quinze ans au moins destinés à la location en qualité de meublé de tourisme situés dans ces mêmes zones ou dans des logements achevés avant cette date faisant partie d'un village résidentiel de tourisme classé inclus dans le périmètre d'une opération de réhabilitation de l'immobilier de loisir (ORIL) (article 199 decies F du CGI).

A l'exception des logements destinés à la location en qualité de meublés de tourisme (b du 1 de l'article 199 decies F du CGI), le bénéfice de ces réductions d'impôt est en principe subordonné, notamment, à l'engagement du contribuable de louer le logement de manière effective et continue pendant au moins neuf ans à l'exploitant de la résidence de tourisme et à l'imposition des produits tirés de la location dans la catégorie des revenus fonciers.

2. Afin de tenir compte de la situation des propriétaires de résidences de tourisme confrontés à la défaillance de l'exploitant, la loi de finances pour 2010 (n° 2009-1673 du 30 décembre 2009) :

1/ permet l'imposition des produits de la location dans la catégorie des revenus fonciers en cas d'indexation d'une part minoritaire du loyer sur le chiffre d'affaires (article 86) ;

2/ prévoit une exception à la remise en cause de la réduction d'impôt dans le cas où les propriétaires, si la candidature d'un autre gestionnaire n'a pu être retenue après un délai d'un an et si les propriétaires concernés détiennent ensemble au moins 50 % des logements de la résidence, substituent au gestionnaire défaillant une ou un ensemble d'entreprises qui assurent les mêmes prestations pour la période de location restant à courir, dans des conditions fixées par décret (article 87) ;

3/ aménage les modalités de remise en cause de la réduction d'impôt en permettant, sous certaines conditions, l'étalement de la reprise de l'avantage fiscal sur trois ans en cas de défaillance de l'exploitant de la résidence (article 23).

La présente instruction commente ces dispositions.

CHAPITRE 1 : MAINTIEN DE L'IMPOSITION DES PRODUITS TIRÉS DE LA LOCATION DANS LA CATÉGORIE DES REVENUS FONCIERS EN CAS D'INDEXATION D'UNE PART MINORITAIRE DU LOYER SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES

Section 1 : Rappel du principe de l'imposition des produits tirés de la location dans la catégorie des revenus fonciers

3. Imposition des produits tirés de la location dans la catégorie des revenus fonciers. Les réductions d'impôt sur le revenu au titre des investissements locatifs réalisés dans le secteur du tourisme sont notamment subordonnées à la condition que les logements soient donnés en location pendant une durée de neuf ans au profit de l'exploitant de la résidence.

¹ Ci-après « CGI ».

A l'exception des logements destinés à la location en qualité de meublés de tourisme mentionnés au b du 1 de l'article 199 decies F du CGI, le logement doit être donné en location nue et les produits tirés de la location doivent être imposés dans la catégorie des revenus fonciers. A défaut, la réduction d'impôt pratiquée fait l'objet d'une reprise.

A cet égard, il est rappelé que les profits retirés de la location d'immeubles nus ayant pour effet de faire participer le bailleur à la gestion ou aux résultats d'une entreprise commerciale exploitée par le preneur, relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. Il en est de même lorsque le propriétaire fournit, de manière directe ou indirecte, des services attachés à la location des logements.

Pour plus de précisions sur la catégorie d'imposition des revenus tirés de la location des logements dans le secteur du tourisme, voir BOI 5 B-14-06, n° 49., 129. et 131..

En conséquence, la conclusion d'un contrat de bail ou d'un avenant au contrat liant le propriétaire à l'exploitant de la résidence prévoyant l'indexation d'une part du loyer sur le chiffre d'affaires ou sur le résultat d'exploitation peut entraîner la remise en cause de la réduction d'impôt.

Section 2 : Maintien de l'imposition des produits de la location dans la catégorie des revenus fonciers en cas d'indexation d'une part minoritaire du loyer sur le chiffre d'affaires

4. L'article 86 de la loi de finances pour 2010, complétant à cet effet les articles 199 decies E et 199 decies F du CGI, prévoit que, par exception, l'indexation d'une part minoritaire du loyer sur le chiffre d'affaires ne fait pas obstacle à l'imposition dans la catégorie des revenus fonciers.

En d'autres termes, la circonstance que les stipulations du contrat de bail conclu entre le propriétaire et l'exploitant de la résidence prévoient une « clause de recettes » ne constitue pas un motif de remise en cause de la réduction d'impôt, sous réserve que la part d'indexation du loyer sur le chiffre d'affaires soit minoritaire.

5. Opérations concernées. Trois types d'opérations sont concernés :

- l'acquisition d'un logement neuf ou en l'état futur d'achèvement, mentionnée à l'article 199 decies E du CGI (voir BOI 5 B-14-06, n° 18. à 20.) ;

- l'acquisition d'un logement en vue de le réhabiliter, mentionnée à l'article 199 decies EA du CGI (voir BOI 5 B-14-06, n° 21. à 28.) ;

Il est précisé que ces deux types d'opérations peuvent être réalisés directement ou par l'intermédiaire d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés (article 199 decies G du CGI).

- la réalisation de dépenses de travaux de reconstruction, d'agrandissement, de réparation ou d'amélioration afférents à des logements situés dans des résidences de tourisme classées, mentionnée au a du 1 de l'article 199 decies F du CGI, ou faisant partie d'un village résidentiel de tourisme classé inclus dans le périmètre d'une opération de réhabilitation de l'immobilier de loisir (ORIL), mentionnée au c du 1 du même article du CGI (voir BOI 5 B-14-06, n° 145., 146., 150. et 151.).

N'est donc pas concernée la réalisation de dépenses de travaux de reconstruction, d'agrandissement, de réparation ou d'amélioration afférentes à des logements destinés à la location en qualité de meublé de tourisme, mentionnées au b du 1 de l'article 199 decies F du CGI, les revenus de la location étant alors généralement imposés au titre des bénéfices industriels et commerciaux (voir BOI 5 B-14-06, n° 131. et n° 147. à 149.).

6. Appréciation de la part minoritaire. La loi prévoit que la part d'indexation du loyer sur le chiffre d'affaires doit être minoritaire. En d'autres termes, elle doit être strictement inférieure à 50 % du montant du loyer.

7. Justification. Le caractère minoritaire de cette part du loyer est justifié par le contribuable par la production d'une copie du contrat de bail (ou de son avenant) conclu avec l'exploitant (voir BOI 5 B-14-06, n° 112. et 180.).

8. Remise en cause de la réduction d'impôt. Lorsque la part du loyer indexée sur le chiffre d'affaires est supérieure ou égale à 50 % du montant du loyer, les produits tirés de la location relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux et la réduction d'impôt obtenue est remise en cause.

9. Entrée en vigueur. Ces dispositions s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de l'année 2009 et pour la période d'engagement de location.

CHAPITRE 2 : AMENAGEMENTS A LA REMISE EN CAUSE DE LA REDUCTION D'IMPOT EN CAS DE DEFAILLANCE DE L'EXPLOITANT

10. La loi de finances pour 2010 apporte deux aménagements à la remise en cause de la réduction d'impôt en cas de défaillance de l'exploitant :

- l'article 87 prévoit que la réduction d'impôt n'est pas remise en cause dans le cas où, à la suite de la défaillance de l'exploitant, les propriétaires, si la candidature d'un autre gestionnaire n'a pu être retenue après un délai d'un an et s'ils détiennent ensemble au moins 50 % des logements de la résidence, substituent au gestionnaire défaillant une ou un ensemble d'entreprises qui assurent les mêmes prestations pour la période de location restant à courir, dans des conditions fixées par décret ;

- l'article 23 permet, sous certaines conditions, l'étalement de la reprise de l'avantage fiscal sur trois ans en cas de défaillance de l'exploitant de la résidence.

Section 1 : Exception sous conditions à la remise en cause de la réduction d'impôt en cas de défaillance de l'exploitant

11. Les articles 199 decies E et 199 decies F du CGI, complétés à cet effet par l'article 87 de la loi de finances pour 2010, prévoient une nouvelle exception à la remise en cause de la réduction d'impôt dans le cas où les copropriétaires de la résidence substituent au gestionnaire défaillant, et dans des conditions fixées par décret, une ou un ensemble d'entreprises qui assurent les mêmes prestations pour la période de location restant à courir.

A. RAPPEL DE LA PERIODE DE VACANCE AUTORISEE EN CAS DE DEFAILLANCE DE L'EXPLOITANT

12. Rappel de la période de vacance autorisée en cas de changement d'exploitant. En cas de changement d'exploitant de la résidence au cours de la période couverte par l'engagement de location, le logement doit en principe être loué à un nouvel exploitant dans un délai d'un mois et jusqu'à la fin de cette période (voir les n° 59. et 160. du BOI 5 B-14-06).

13. Mesure de tempérament admise en cas de défaillance de l'exploitant. Il est toutefois admis que la période de vacance des logements avant leur location à un nouvel exploitant puisse, dans les cas limitativement énumérés de défaillance de l'exploitant précédent (voir n° 17. de la présente instruction), être supérieure à un mois, sans toutefois pouvoir excéder douze mois (pour plus de précisions sur cette mesure de tempérament, voir BOI 5 B-17-08).

14. Remise en cause. En principe, à défaut de location à un nouvel exploitant dans ce délai maximum de douze mois, le service procède à la remise en cause de la réduction d'impôt précédemment accordée (voir n° 16. à 18. du BOI 5 B-17-08). Celle-ci fait alors l'objet d'une imposition supplémentaire au titre de l'année au cours de laquelle est intervenu le non-respect des conditions d'application de l'avantage fiscal.

B. EXCEPTION A LA REMISE EN CAUSE EN CAS DE VACANCE SUPERIEURE A DOUZE MOIS A LA SUITE DE LA DEFAILLANCE DE L'EXPLOITANT

1. Opérations concernées

15. Trois types d'opérations sont concernés :

- l'acquisition d'un logement neuf ou en l'état futur d'achèvement, mentionnée à l'article 199 decies E du CGI (voir BOI 5 B-14-06, n° 18. à 20.) ;

- l'acquisition d'un logement en vue de le réhabiliter, mentionnée à l'article 199 decies EA du CGI (voir BOI 5 B-14-06, n° 21. à 28.) ;

Il est précisé que ces deux types d'opérations peuvent être réalisés directement ou par l'intermédiaire d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés (article 199 decies G du CGI) ;

- la réalisation de dépenses de travaux de reconstruction, d'agrandissement, de réparation ou d'amélioration afférents à des logements situés dans des résidences de tourisme classées ou faisant partie d'un village résidentiel de tourisme classé inclus dans le périmètre d'une opération de réhabilitation de l'immobilier de loisir (ORIL), mentionnée à l'article 199 decies F du CGI (voir BOI 5 B-14-06, n° 144. à 146. et 150. et 151.).

2. Conditions pour bénéficier de l'exception à la remise en cause de la réduction d'impôt

16. Afin de pouvoir bénéficier de cette exception à la remise en cause de la réduction d'impôt, quatre conditions doivent être simultanément remplies :

- le gestionnaire de la résidence est défaillant (a) ;
- la candidature d'un autre gestionnaire n'a pu être retenue dans un délai d'un an (b) ;
- les propriétaires doivent détenir au moins 50 % des appartements de la résidence (c) ;
- une ou un ensemble d'entreprises se substituent au gestionnaire défaillant en vue d'assurer les mêmes prestations pour la période de location restant à courir, dans des conditions fixées par décret (d).

a. Défaillance du gestionnaire

17. Les cas de défaillance concernés par cette exception à la remise en cause 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.

Il s'agit des cas de défaillance de l'exploitant pour lesquels la doctrine administrative admet une période de vacance de douze mois des logements concernés en cas de changement d'exploitant. Pour plus de précisions sur les cas de défaillance concernés, voir le BOI 5 B-17-08, n° 8. à 10. Cette doctrine est donc désormais reprise au niveau législatif.

b. Candidature d'un autre gestionnaire non retenue après la période de vacance de douze mois autorisée

18. La faculté de substituer au gestionnaire défaillant non pas un nouvel exploitant, mais une ou un ensemble d'entreprises assurant les mêmes prestations est ouverte aux copropriétaires de la résidence à la condition qu'aucune candidature d'un autre gestionnaire n'ait pu être retenue au cours de la période de vacance autorisée en cas de changement d'exploitant (voir n° 17. de la présente instruction).

19. Cette condition est considérée comme remplie lorsqu'au terme du délai de douze mois :

- aucun autre gestionnaire ne s'est porté candidat à la reprise de l'exploitation de la résidence ;
- ou les copropriétaires détenant au moins 70 % des appartements de la résidence n'ont pas souhaité signer un bail commercial aux conditions proposées, tenant notamment au montant des loyers, par le ou les candidats éventuels.

S'il est constaté avant le terme de ce délai de douze mois que les perspectives de reprise de l'exploitation par un nouveau gestionnaire ne peuvent pas aboutir, il est admis que les copropriétaires utilisent la faculté qui leur est ouverte sans attendre l'expiration du délai de douze mois, sous réserve que les copropriétaires justifient, par tous moyens, qu'il n'y avait pas d'autre solution pour assurer la continuation de l'exploitation par l'intermédiaire d'un nouvel exploitant.

c. Propriétaires détenant au moins 50 % des appartements de la résidence

20. La faculté de substituer au gestionnaire défaillant non pas un nouvel exploitant, mais une ou un ensemble d'entreprises assurant les mêmes prestations est ouverte aux copropriétaires de la résidence à la condition que ceux-ci détiennent au moins 50 % des appartements de la résidence.

Les copropriétaires ne souhaitant pas s'associer à l'opération de substitution au gestionnaire défaillant, et donc en pratique faire partie du regroupement de copropriétaires ou de l'entreprise (voir n° 22.) constitués à cet effet, s'exposent à la reprise de la réduction d'impôt précédemment accordée².

² Sauf bien entendu à entrer dans l'un des cas de non-remise en cause de l'avantage fiscal (cf. BOI 5 B-14-06, n° 177.).

d. Substitution au gestionnaire défaillant d'une ou d'un ensemble d'entreprises assurant les mêmes prestations sur la période de location restant à courir, dans des conditions fixées par décret

21. L'exception à la remise en cause de l'avantage fiscal s'applique lorsque les copropriétaires substituent au gestionnaire défaillant une ou un ensemble d'entreprises qui assurent les mêmes prestations pour la période de location restant à courir conformément aux prescriptions légales, dans des conditions fixées par un décret à paraître.

22. Substitution au gestionnaire défaillant d'une ou d'un ensemble d'entreprises. Pour assurer l'exploitation de la résidence, les copropriétaires détenant au moins 50 % des appartements de la résidence peuvent :

1° soit contracter directement avec une ou un ensemble d'entreprises qui assurent les prestations mentionnées au b du 4° de l'article 261 D du code général des impôts. Dans ce cas, il est dérogé à la condition de gestion de la résidence de tourisme par une seule personne physique ou morale prévue à la dernière phrase de l'article D. 321-1 du code du tourisme ;

2° soit confier la gestion des logements à une seule entreprise, dont les copropriétaires peuvent être associés, qui assure directement ou indirectement les prestations mentionnées au b du 4° de l'article 261 D du code général des impôts.

Il est précisé qu'une prestation de même nature (par exemple le petit déjeuner) doit être assurée par un seul et même prestataire pour l'ensemble des copropriétaires détenant au moins 50 % des appartements de la résidence.

23. Il est admis que l'imposition des revenus tirés de la location meublée des logements concernés réalisée sans l'intermédiaire d'un exploitant dans les conditions prévues par le décret à paraître s'effectue non pas dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, ce qui exposerait les intéressés à la reprise de la réduction d'impôt, mais dans celle des revenus fonciers. Toutefois, cette dérogation ne s'applique que pour la durée de l'engagement de location restant à courir.

24. Concernant le classement de la résidence, deux situations sont à distinguer : celle où la résidence est déjà classée et celle où une demande de classement doit être faite.

Dans le premier cas, l'autorité administrative qui a prononcé le classement est informée, soit par les copropriétaires dans le cas prévu au 1° du n° **22.** ci-dessus, soit par l'entreprise qui se substitue au gestionnaire défaillant dans le cas prévu au 2° du n° **22.** ci-dessus, des modifications intervenues dans l'exploitation de la résidence de tourisme.

Les éléments suivants doivent lui être communiqués :

- l'identification de la ou des entreprises assurant l'exploitation de la résidence ;
- la liste (nom et adresse) des copropriétaires concernés ainsi que le nombre d'appartements qu'ils détiennent ;
- la copie des contrats conclus entre les copropriétaires et la ou les entreprises assurant l'exploitation de la résidence.

La circonstance que l'exploitation ne répond pas au critère de capacité minimale requis pour le classement de la résidence ne remet pas en cause le classement déjà obtenu.

Dans le second cas, les copropriétaires (n° **22.**, 1°) ou l'entreprise qui se substitue au gestionnaire défaillant (n° **22.**, 2°) adressent, pendant la période de location restant à courir, une demande de classement en résidence de tourisme conformément aux dispositions des articles D. 321-3 et suivants du code du tourisme ; il n'est pas fait application du critère de capacité minimale requis pour le classement de la résidence de tourisme, et cela pour la période d'engagement de location restant à courir (le classement n'étant prononcé, si les conditions sont réunies, que pour cette période).

Exemple 1 : Les propriétaires de 60 appartements d'une résidence de tourisme comprenant 100 appartements concluent un mandat avec une agence immobilière ou une entreprise afin que celle-ci assure la gestion commerciale de cette même résidence. Les propriétaires des 40 autres appartements souhaitant conclure un mandat avec une autre agence immobilière ou une autre entreprise s'exposent à la reprise de la réduction d'impôt précédemment accordée.

Exemple 2 : Les propriétaires de 60 appartements d'une résidence de tourisme comprenant 100 appartements créent une société par actions simplifiée (SAS) afin de reprendre la gestion de la résidence. Les propriétaires des 40 autres appartements ne souhaitant pas s'associer dans cette SAS ou lui confier la gestion des services pour l'exploitation de leur bien s'exposent à la reprise de la réduction d'impôt précédemment accordée (voir n° **20.**).

25. Prestations devant être assurées par la ou les entreprises se substituant au gestionnaire défaillant. Quelles que soient les modalités de fonctionnement retenues, les prestations précédemment fournies par l'exploitant défaillant doivent continuer à être assurées, conformément aux prescriptions légales.

En d'autres termes, la ou les entreprises concernées doivent assurer les prestations mentionnées au b du 4° de l'article 261 D du CGI, c'est-à-dire les prestations de mise à disposition d'un local meublé ou garni effectuées à titre onéreux et de manière habituelle, comportant en sus de l'hébergement au moins trois des prestations suivantes : le petit-déjeuner, le nettoyage régulier des locaux, la fourniture de linge de maison et la réception, même non personnalisée, de la clientèle.

Ils doivent également, sauf exceptions prévues par le décret à paraître (gestion par une seule personne physique ou morale, critère de capacité minimale requis), respecter la réglementation applicable aux résidences de tourisme visées aux articles D. 321-1 et suivants du code du tourisme, notamment les conditions requises pour bénéficier du classement.

26. Fourniture des prestations concernées jusqu'au terme de la période de location restant à courir. Les prestations concernées (voir n° 25.) doivent être fournies jusqu'au terme de la période d'engagement de location, fixée à neuf ans³, restant à courir à l'expiration du délai de vacance de douze mois, cela dès l'expiration de ce délai (cf. 18. et 19. de la présente instruction).

3. Entrée en vigueur

27. Ces nouvelles dispositions s'appliquent à compter de l'entrée en vigueur du décret à paraître, et pour la période d'engagement de location restant à courir (la défaillance de l'exploitant n'ayant pas pour effet de suspendre le décompte de la durée de location).

Il est en outre admis que ces dispositions s'appliquent aux propriétaires de logements situés dans une résidence dont l'exploitant est défaillant depuis plus de douze mois à la date précitée. Dans ce cas, la désignation d'une ou de plusieurs entreprises, et par suite la fourniture des prestations correspondantes, pourra intervenir dans un délai maximum de six mois à compter de l'entrée en vigueur du décret. A défaut, la réduction d'impôt obtenue est susceptible d'être remise en cause.

Section 2 : Aménagement des modalités de remise en cause de la réduction d'impôt en cas de défaillance de l'exploitant

A. RAPPEL DES MODALITES DE REMISE EN CAUSE DE LA REDUCTION D'IMPOT

28. Lorsqu'elle est remise en cause, la réduction d'impôt dont a bénéficié le contribuable fait l'objet d'une imposition supplémentaire au titre de l'année au cours de laquelle est intervenue la rupture de l'engagement ou le non-respect des conditions d'application de l'avantage fiscal (voir BOI 5 B-14-06, n° 108. et 178.).

Cette remise en cause intervient dans le délai normal de reprise, soit dans les trois ans de la rupture de l'engagement ou de l'intervention de l'événement entraînant la déchéance de l'avantage fiscal. Le montant de la dépense ayant servi de base au calcul de la réduction d'impôt est assimilé à une insuffisance de déclaration pour l'application de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et des majorations prévues aux articles 1729 et 1758 A du même code.

B. ETALEMENT SUR TROIS ANS DE LA REPRISE DE LA REDUCTION D'IMPOT

29. En principe, la réduction d'impôt fait l'objet d'une reprise au titre de l'année de la rupture de l'engagement de location. Toutefois, le cinquième alinéa de l'article 199 decies E du CGI et l'avant-dernier alinéa du 4 de l'article 199 decies F du même code, dans leur rédaction issue de l'article 23 de la loi de finances pour 2010, prévoient qu'en cas de rupture de l'engagement de location pendant une durée supérieure à douze mois dans les cas limitativement énumérés de défaillance de l'exploitant, la réduction d'impôt fait l'objet d'une reprise pour le tiers de son montant au titre de l'année de la rupture de l'engagement de location et de chacune des deux années suivantes.

³ Il est rappelé que 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 (voir BOI 5 B14-06, n° 57. et 157.).

1. Opérations concernées

30. Trois types d'opérations sont concernés :

- l'acquisition d'un logement neuf ou en l'état futur d'achèvement, mentionnée à l'article 199 decies E du CGI (voir BOI 5 B-14-06, n° 18. à 20.) ;

- l'acquisition d'un logement en vue de sa réhabilitation, mentionnée à l'article 199 decies EA du CGI (voir BOI 5 B-14-06, n° 21. à 28.) ;

Il est précisé que ces deux types d'opérations peuvent être réalisés directement ou par l'intermédiaire d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés (article 199 decies G du CGI) ;

- la réalisation de dépenses de travaux de reconstruction, d'agrandissement, de réparation ou d'amélioration afférents à des logements situés dans des résidences de tourisme classées, faisant partie d'un village résidentiel de tourisme classé inclus dans le périmètre d'une opération de réhabilitation de l'immobilier de loisir (ORIL) ou destinés à la location en qualité de meublés de tourisme, mentionnée à l'article 199 decies F du CGI (voir BOI 5 B-14-06, n° 144. à 151.).

2. Conditions pour bénéficier de l'étalement de la reprise de la réduction d'impôt

31. Pour bénéficier de l'étalement de la reprise de la réduction d'impôt par tiers (un tiers de son montant au titre de l'année de la rupture de l'engagement de location et de chacune des deux années suivantes), la rupture de l'engagement de location doit :

- résulter de l'un des cas limitativement énumérés de défaillance de l'exploitant ;
- et être supérieure à la période de vacance autorisée de douze mois.

32. Défaillance du gestionnaire. Les cas de défaillance concernés 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.

Comme pour la possibilité pour les copropriétaires de substituer au gestionnaire défaillant des entreprises qualifiées (voir n° 15. et suivants de la présente instruction), il s'agit des cas de défaillance de l'exploitant pour lesquels la doctrine admet une période de vacance de douze mois des logements concernés en cas de changement d'exploitant. Pour plus de précisions sur les cas de défaillance concernés, voir le BOI 5 B-17-08, n° 8. à 10..

33. Expiration de la période de vacance de douze mois autorisée. En principe, à défaut de location à un nouvel exploitant dans un délai maximum de douze mois, la réduction d'impôt dont a bénéficié le contribuable fait l'objet d'une imposition supplémentaire au titre de l'année au cours de laquelle est intervenue la rupture de l'engagement de location.

3. Modalités d'étalement de la reprise

34. Reprise spontanée par le contribuable de la réduction d'impôt. Lorsqu'à l'expiration de la période de vacance de douze mois, le contribuable n'a pas loué son logement à un nouvel exploitant, il doit procéder spontanément, et dans le délai de souscription de la déclaration de revenus concernée, à la réintégration des réductions d'impôt dont il a bénéficié au titre des années antérieures dans ses revenus de l'année de la rupture de l'engagement de location et des deux années suivantes.

Ces réintégrations doivent figurer sur la déclaration 2042 C à la ligne 8 TF intitulée « Reprise de réductions ou de crédits d'impôt ».

Lorsque cette réintégration spontanée est effectuée par le contribuable dans le délai précité, l'intérêt de retard mentionné à l'article 1727 du CGI n'est pas applicable.

35. Reprise effectuée par les services fiscaux. Lorsque le contribuable n'a pas procédé spontanément à la reprise de la réduction d'impôt dont il a indûment bénéficié, cette dernière est remise en cause selon les procédures de contrôle de droit commun.

La reprise s'effectue par tiers au titre de l'année du non-respect de l'engagement de location et des deux années suivantes, et chaque imposition supplémentaire est assimilée à une insuffisance de déclaration pour l'application de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et des majorations prévues aux articles 1729 et 1758 A du même code.

36. Exemple. Un couple marié ayant acquis un logement neuf dont le prix est de 80 000 € en 2009 a bénéficié d'une réduction d'impôt de 20 000 € (80 000 € X 25 %). A défaut d'option pour l'étalement par parts égales sur six années du solde de la réduction d'impôt, le montant de la réduction d'impôt est étalé sur six années à raison du sixième du montant maximum de l'avantage susceptible d'être accordé au titre du dispositif, soit : 4 167 € au titre de chacune des années 2009 à 2012 et 3 332 € au titre de l'année 2013.

En septembre 2011, une procédure de liquidation judiciaire est ouverte à l'encontre de l'exploitant, sans qu'aucun exploitant n'ait repris l'exploitation dans le délai d'un an, ni que des entreprises se soient substituées au gestionnaire défaillant dans les conditions exposées aux n° 11. et suivants de la présente instruction.

Par suite, le contribuable, qui ne pourra pas pratiquer l'étalement de la réduction d'impôt sur les années restant à courir, doit spontanément porter sur chacune de ses déclarations de revenus souscrites au titre des années 2011, 2012 et 2013, en vue de la majoration à due concurrence de l'impôt dû au titre de ces mêmes années, le tiers de la réduction d'impôt dont il a bénéficié au titre des années antérieures, soit 2 778 € (8 334 € / 3).

37. Entrée en vigueur. En application du III de l'article 23 de la loi de finances pour 2010, ces dispositions s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de l'année 2009.

BOI liés : 5 B-14-06, 5 B-9-07, 5 B-17-08, 5 B-12-09 et 5 B-1-10

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT



Annexe

Articles 23, 86 et 87 de la loi de finances pour 2010

(n° 2009-1673 du 30 décembre 2009, *Journal officiel* du 31 décembre 2009)

Article 23

I. – L'avant-dernière phrase du cinquième alinéa de l'article 199 decies E du code général des impôts est remplacée par deux phrases ainsi rédigées : « En cas de cession du logement, la réduction pratiquée fait l'objet d'une reprise au titre de l'année de la cession. En cas de rupture de l'engagement de location pendant une durée supérieure à douze mois en cas de liquidation judiciaire de l'exploitant, de résiliation ou de cession du bail commercial par l'exploitant, ou de mise en oeuvre par les propriétaires du bénéfice de la clause contractuelle prévoyant la résiliation du contrat à défaut de paiement du loyer par l'exploitant, la réduction d'impôt fait l'objet d'une reprise pour le tiers de son montant au titre de l'année de la rupture de l'engagement de location et de chacune des deux années suivantes. »

II. – La première phrase du dernier alinéa du 4 de l'article 199 decies F du même code est remplacée par deux phrases ainsi rédigées : « En cas de cession du logement, la réduction pratiquée fait l'objet d'une reprise au titre de l'année de la cession. En cas de rupture de l'engagement de location pendant une durée supérieure à douze mois en cas de liquidation judiciaire de l'exploitant, de résiliation ou de cession du bail commercial par l'exploitant, ou de mise en oeuvre par les propriétaires du bénéfice de la clause contractuelle prévoyant la résiliation du contrat à défaut de paiement du loyer par l'exploitant, la réduction d'impôt fait l'objet d'une reprise pour le tiers de son montant au titre de l'année de la rupture de l'engagement de location et de chacune des deux années suivantes. »

III. – Les I et II s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de 2009.

Article 86

A. – Le premier alinéa de l'article 199 decies E du code général des impôts est complété par une phrase ainsi rédigée :

« L'indexation d'une part minoritaire du loyer sur le chiffre d'affaires ne fait pas obstacle à l'imposition dans la catégorie des revenus fonciers. »

B. – Après le 1 de l'article 199 decies F, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« Pour les logements visés aux a et c, l'indexation d'une part minoritaire du loyer sur le chiffre d'affaires ne fait pas obstacle à l'imposition dans la catégorie des revenus fonciers. »

Article 87

Le code général des impôts est ainsi modifié :

1° Après la quatrième phrase du cinquième alinéa de l'article 199 decies E, sont insérées deux phrases ainsi rédigées : « La réduction pratiquée ne fait pas l'objet d'une reprise si les copropriétaires substituent au gestionnaire défaillant de la résidence de tourisme une ou un ensemble d'entreprises qui assurent les mêmes prestations sur la période de location restant à couvrir conformément aux prescriptions légales, dans des conditions fixées par décret. Cette faculté leur est ouverte dès lors que la candidature d'un autre gestionnaire n'a pu être retenue après un délai d'un an et qu'ils détiennent au moins 50 % des appartements de la résidence. » ;

2° Le 4 de l'article 199 decies F est complété par un alinéa ainsi rédigé :

« La réduction pratiquée ne fait pas l'objet d'une reprise si les copropriétaires substituent au gestionnaire défaillant de la résidence de tourisme une ou un ensemble d'entreprises qui assurent les mêmes prestations sur la période de location restant à couvrir conformément aux prescriptions légales, dans des conditions fixées par décret. Cette faculté leur est ouverte dès lors que la candidature d'un autre gestionnaire n'a pu être retenue après un délai d'un an et qu'ils détiennent au moins 50 % des appartements de la résidence. » ;

3° Au a de l'article 261 D, les mots : « exploitant qui a » sont remplacés par les mots : « ou plusieurs exploitants qui ont ».