

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

5 B-1-06

N° 1 du 9 JANVIER 2006

REDUCTION D'IMPOT AU TITRE DES INVESTISSEMENTS REALISES OUTRE-MER
PAR LES PERSONNES PHYSIQUES.

ART. 19 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2001 (LOI N° 2000-1352 DU 30 DECEMBRE 2000).

ART. 20 DE LA LOI DE PROGRAMME POUR L'OUTRE-MER (LOI N° 2003-660 DU 21 JUILLET 2003).

ART. 58 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2004 (LOI N° 2004-1485 DU 31 DECEMBRE 2004).

ART. 101 DE LA LOI RELATIVE AU DEVELOPPEMENT DES TERRITOIRES RURAUX (LOI N° 2005-157 DU 23 FEVRIER 2005)

(C.G.I., art. 199 undecies A)

NOR : BUD F 05 20365 J

Bureau C2

P R E S E N T A T I O N G E N E R A L E

L'article 199 undecies A du CGI, issu de l'article 19 de la loi de finances pour 2001, a prévu l'application d'une réduction d'impôt en faveur des contribuables qui réalisent certains investissements outre-mer. Corrélativement, la réduction d'impôt prévue par l'article 199 undecies du CGI, qui devait s'appliquer aux investissements réalisés outre-mer jusqu'au 31 décembre 2002, a cessé de s'appliquer à compter du 1^{er} janvier 2001.

L'article 20 de la loi de programme pour l'outre-mer, l'article 58 de la loi de finances rectificative pour 2004 et l'article 101 de la loi relative au développement des territoires ruraux ont apporté certains aménagements à la nouvelle réduction d'impôt prévue à l'article 199 undecies A du CGI.

La présente instruction commente l'ensemble du dispositif de réduction d'impôt au titre des investissements réalisés outre-mer par des personnes physiques, tel qu'il s'applique au 1^{er} janvier 2005.

•

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
TITRE I : CHAMP D'APPLICATION	6
CHAPITRE 1 : PERSONNES CONCERNEES	7
A. PERSONNES PHYSIQUES	7
B. CAS PARTICULIERS	11
CHAPITRE 2 : INVESTISSEMENTS DANS LE SECTEUR DU LOGEMENT	13
Section 1 : Investissements concernés	14
A. CONSTRUCTION OU ACQUISITION D'IMMEUBLES NEUFS	16
B. SOUSCRIPTION DE PARTS OU ACTIONS DE SOCIETES DONT L'OBJET REEL EST DE CONSTRUIRE DES LOGEMENTS NEUFS	24
C. SOUSCRIPTION AU CAPITAL DE SCPI	28
D. TRAVAUX DE REHABILITATION DE LOGEMENTS	40
Section 2 : Affectation des investissements	50
A. HABITATION PRINCIPALE DU CONTRIBUABLE	51
B. LOCATION NUE A USAGE D'HABITATION PRINCIPALE	55
I. CARACTERISTIQUES DE LA LOCATION	57
II. QUALITE DU LOCATAIRE	61
III. LOCATION A CARACTERE INTERMEDIAIRE	69
CHAPITRE 3 : INVESTISSEMENTS DANS D'AUTRES SECTEURS	87
A. SOUSCRIPTION AU CAPITAL DE SOCIETES DE DEVELOPPEMENT REGIONAL OU DE SOCIETES QUI INVESTISSENT DANS CERTAINS SECTEURS D'ACTIVITE	89
B. SOUSCRIPTIONS EN NUMERAIRE AU CAPITAL DE SOCIETES AYANT POUR OBJET LE FINANCEMENT D'ENTREPRISES EXERCANT EXCLUSIVEMENT LEUR ACTIVITE OUTRE-MER (SOFIOM)	124
C. SOUSCRIPTIONS EN NUMERAIRE AU CAPITAL DE SOCIETES SOUMISES A L'IMPOT SUR LES SOCIETES ET QUI SONT EN DIFFICULTE AU SENS DE L'ARTICLE 44 SEPTIES DU CGI	133
TITRE 2 : MODALITES D'APPLICATION DE LA REDUCTION D'IMPOT	143
CHAPITRE 1 : BASE DE LA REDUCTION D'IMPOT	144
A. BASE DE CALCUL	145
B. PLAFONNEMENT DE LA BASE	149
C. REPARTITION DE LA BASE	155

CHAPITRE 2 : TAUX DE LA REDUCTION D'IMPOT	157
A. TAUX INITIAL	158
B. MAJORATION DU TAUX	161
CHAPITRE 3 : MODALITES D'IMPUTATION DE LA REDUCTION D'IMPOT	164
A. FAIT GENERATEUR	164
B. MODALITES D'IMPUTATION	168
C. NON-CUMUL AVEC D'AUTRES AVANTAGES FISCAUX	170
TITRE 3 : OBLIGATIONS DES CONTRIBUABLES ET DES SOCIETES DONT LES TITRES OUVRENT DROIT A REDUCTION D'IMPOT	171
A. OBLIGATIONS INCOMBANT A L'ENSEMBLE DES CONTRIBUABLES	172
B. OBLIGATIONS INCOMBANT AUX ACQUEREURS OU CONSTRUCTEURS DE LOGEMENTS	173
C. OBLIGATIONS INCOMBANT AUX CONTRIBUABLES REALISANT DES TRAVAUX DE REHABILITATION	180
D. OBLIGATIONS INCOMBANT AUX SOUSCRIPTEURS D'ACTIONS OU DE PARTS DE SOCIETES	184
E. OBLIGATIONS INCOMBANT AUX SOCIETES BENEFICIAIRES DES SOUSCRIPTIONS	192
TITRE 4 : REMISE EN CAUSE DE LA REDUCTION D'IMPOT	204
A. CAS DE REMISE EN CAUSE	204
I. NON RESPECT DES ENGAGEMENTS	205
II. AUTRES CAS DE REPRISE	214
B. EXCEPTIONS	215
C. MODALITES DE REMISE EN CAUSE ET SANCTIONS	226

Annexes

INTRODUCTION

1. L'article 199 undecies A du CGI, issu de l'article 19 de la loi de finances pour 2001 (n° 2000-1352 du 30 décembre 2000), a prévu l'application d'une réduction d'impôt en faveur des contribuables qui réalisent, entre le 1^{er} janvier 2001 et le 31 décembre 2006, certains investissements outre-mer.

Cette réduction d'impôt s'applique, sous certaines conditions :

- au prix d'acquisition ou de construction d'un logement neuf que le propriétaire affecte à son habitation principale pendant une durée de cinq ans ou donne en location nue à usage d'habitation principale pendant la même durée ou pendant six ans pour les investissements réalisés dans le secteur intermédiaire ;

- au prix de souscription au capital de sociétés dont l'objet est de construire ou d'acquérir de tels logements ;

- au prix de souscription au capital de sociétés de développement régional ou de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés qui effectuent outre-mer des investissements productifs neufs dans certains secteurs d'activités, ainsi que, sous certaines conditions, aux souscriptions au capital de sociétés en difficulté.

Corrélativement, la réduction d'impôt prévue par l'article 199 undecies du CGI, qui devait s'appliquer aux investissements réalisés outre-mer jusqu'au 31 décembre 2002, a cessé de s'appliquer à compter du 1^{er} janvier 2001.

2. L'article 20 de la loi de programme pour l'outre-mer (n° 2003-660 du 21 juillet 2003) a apporté certains aménagements à la nouvelle réduction d'impôt prévue à l'article 199 undecies A du CGI :

- la période d'application de la réduction d'impôt est prolongée jusqu'au 31 décembre 2017 ;

- son champ d'application est étendu aux travaux de réhabilitation portant sur des logements achevés depuis plus de quarante ans que le propriétaire prend l'engagement d'affecter à son habitation principale pendant cinq ans ou qu'il donne en location nue à usage d'habitation principale pendant cinq ans ;

- son champ d'application est également étendu aux souscriptions en numéraire au capital de sociétés qui ont pour objet le financement par souscriptions en numéraire au capital ou par prêts participatifs, d'entreprises exerçant leur activité exclusivement outre-mer (SOFIOM) ;

- pour les souscriptions au capital de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés qui effectuent outre-mer des investissements productifs neufs. Les secteurs d'activité concernés font l'objet des mêmes aménagements que ceux introduits pour le bénéfice de la réduction d'impôt prévue par l'article 199 undecies B du CGI dans le cas des investissements réalisés par des entreprises ;

- la base de la réduction d'impôt est plafonnée pour tous les investissements réalisés dans le secteur du logement ;

- le mécanisme d'étalement de la réduction d'impôt sur cinq ans est conservé mais il est porté à dix ans en cas d'acquisition ou de construction d'un immeuble neuf que le propriétaire prend l'engagement d'affecter à son habitation principale ;

- les taux de la réduction d'impôt sont fixés à 25 % pour le logement affecté à l'habitation principale du contribuable, à 40 % pour les investissements réalisés dans le secteur locatif libre et à 50 % pour les investissements réalisés dans le secteur locatif intermédiaire. Ces taux sont majorés de dix points lorsque le logement est situé dans une zone urbaine sensible et de quatre points lorsque des dépenses d'équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable sont réalisées dans le logement.

Ces aménagements s'appliquent à compter du 21 juillet 2003, date de la promulgation de la loi de programme pour l'outre-mer.

3. L'article 58 de la loi de finances rectificative pour 2004 (n° 2004-1485 du 30 décembre 2004) harmonise le plafond au mètre carré de surface habitable applicable à l'ensemble des contribuables qui réalisent des investissements outre-mer. Ainsi, deux mesures de corrections sont prises :

- la limite pour 2005 est fixée à 1 800 € pour l'ensemble des collectivités ;

- cette limite sera relevée chaque année, à compter de 2006, de la même manière pour l'ensemble des collectivités d'outre-mer, y compris la Nouvelle-Calédonie et la Polynésie française. Elle sera relevée chaque année au 1^{er} janvier en fonction de la variation de la moyenne sur quatre trimestres de l'indice national mesurant le coût de la construction publié par l'Institut national de la statistique et des études économiques. La moyenne sera celle des quatre indices connus au 1^{er} novembre qui précède la date de référence. L'exigence d'un arrêté annuel est supprimée (voir BOI 5 B-6-05, n° 11).

4. L'article 101 de la loi relative au développement des territoires ruraux (n° 2005-157 du 23 février 2005) apporte deux aménagements techniques à la réduction d'impôt au titre des investissements réalisés outre-mer :

- il précise le fait générateur de la réduction d'impôt en cas d'acquisition d'un logement à réhabiliter ;
- il précise la définition des travaux de réhabilitation en indiquant qu'en sont exclus ceux qui constituent des charges déductibles des revenus fonciers en application de l'article 31 du CGI.

5. La présente instruction commente l'ensemble du dispositif de réduction d'impôt au titre des investissements réalisés outre-mer par des personnes physiques : champ d'application (Titre 1) ; modalités d'application de la réduction d'impôt (Titre 2) ; obligations des contribuables et des sociétés dont les titres ouvrent droit à la réduction d'impôt (Titre 3) ; remise en cause de la réduction d'impôt (Titre 4).

TITRE I : CHAMP D'APPLICATION

6. La réduction d'impôt est accordée aux personnes physiques ayant en France métropolitaine ou dans les départements d'outre-mer leur domicile fiscal (chapitre 1). Les particuliers qui investissent outre-mer peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt au titre :

- des investissements, réalisés directement ou par voie de souscription, dans le secteur du logement (chapitre 2) ;
- des souscriptions au capital de SDR, de SOFIOM et de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés implantées outre-mer dans certains secteurs d'activité (chapitre 3).

CHAPITRE 1 : PERSONNES CONCERNEES

A. PERSONNES PHYSIQUES

7. **Personnes physiques résidentes.** La réduction d'impôt est accordée aux personnes physiques ayant en France métropolitaine ou dans les départements d'outre-mer leur domicile fiscal au sens de l'article 4 B du CGI.

Les non-résidents qui, en application de l'article 4 A du code précité, sont passibles de l'impôt sur le revenu à raison de leurs seuls revenus de source française, ne peuvent pas bénéficier de la réduction d'impôt. Il en est ainsi des contribuables fiscalement domiciliés hors de France, y compris ceux qui ont leur domicile fiscal en Polynésie française, dans les îles Wallis et Futuna, dans les Terres australes et antarctiques françaises, à Mayotte, à Saint-Pierre-et-Miquelon et en Nouvelle-Calédonie, et qui disposent de revenus de source française.

8. **Associés de sociétés transparentes.** Les associés des sociétés immobilières transparentes citées à l'article 1655 ter du CGI, qui sont réputés directement propriétaires des logements correspondant à leurs droits dans la société, peuvent bénéficier de la réduction d'impôt au titre des logements acquis par l'intermédiaire de ces sociétés, toutes conditions étant par ailleurs remplies.

9. **Associés de sociétés non transparentes.** Les associés de sociétés ou de groupements non dotés de la transparence fiscale ne peuvent pas bénéficier de la réduction d'impôt au titre des investissements réalisés par cette société ou ce groupement, quel que soit son régime fiscal. La réduction d'impôt s'applique toutefois, sous certaines conditions, aux personnes physiques qui souscrivent des parts ou actions de certaines sociétés (voir n° 24. et s.).

10. **Patrimoine privé.** Seuls ouvrent droit à la réduction d'impôt les investissements réalisés par les personnes physiques dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé. Sont donc notamment exclus du bénéfice de cet avantage fiscal les biens inscrits à l'actif d'une entreprise soumise à l'impôt sur le revenu.

B. CAS PARTICULIERS

11. **Membres d'indivisions autres que successorales.** Les contribuables qui réalisent un investissement outre-mer en indivision peuvent bénéficier de la réduction d'impôt de l'article 199 undecies A du CGI, dès lors que toutes les conditions énumérées à cet article sont remplies.

Chaque indivisaire peut pratiquer alors une réduction d'impôt calculée sur la quote-part du montant de l'investissement correspondant à ses droits dans l'indivision.

12. Titulaires de droits démembreés. La loi exclut expressément du bénéfice de l'avantage fiscal les immeubles, parts ou actions de sociétés dont le droit de propriété est démembreé. Il s'ensuit que seules les personnes titulaires de la pleine propriété des immeubles, parts ou actions peuvent bénéficier de l'avantage fiscal.

Une exception à ce principe est toutefois prévue en cas de démembreement de propriété consécutif au décès de l'un des époux soumis à imposition commune (voir n° 230.).

CHAPITRE 2 : INVESTISSEMENTS DANS LE SECTEUR DU LOGEMENT

13. Plusieurs types d'investissements dans le secteur du logement sont éligibles à la réduction d'impôt (section 1). En fonction du type d'investissement réalisé, le logement doit être affecté, soit à l'habitation principale du contribuable, soit à la location nue à usage d'habitation principale du locataire (section 2).

Section 1 : Investissements concernés

14. Plusieurs types d'investissements dans le secteur du logement sont éligibles à la réduction d'impôt prévue à l'article 199 undecies A du CGI. Il s'agit :

- de l'acquisition ou de la construction d'un immeuble neuf (A) ;
- de la souscription de parts ou actions de sociétés dont l'objet réel est exclusivement de construire des logements neufs situés outre-mer qu'elles donnent en location nue (B) ;
- de la souscription au capital de SCPI ayant pour objet l'acquisition de logements neufs (C) ;
- de la réalisation de travaux de réhabilitation de logements achevés depuis plus de quarante ans (D).

15. Il est précisé, à titre liminaire, qu'il n'existe aucune limite quant au nombre et au montant des investissements que le contribuable peut réaliser. Ainsi, chaque contribuable peut acquérir plusieurs logements et souscrire des parts au titre de la même année sans aucune limite quant au prix des logements ou des parts.

Toutefois, pour les logements que le contribuable affecte à son habitation principale, le nombre des investissements est nécessairement limité du fait de la définition même de la notion de résidence principale qui exclut toute pluralité d'habitation principale et de l'obligation d'affectation du bien pendant cinq ans à cet usage (voir n° 52. et s.).

A. CONSTRUCTION OU ACQUISITION D'IMMEUBLES NEUFS

16. Les a et b du 2 de l'article 199 undecies A du CGI prévoient que la réduction d'impôt s'applique au prix de revient de l'acquisition ou de la construction, régulièrement autorisées par un permis de construire, d'immeubles neufs situés outre-mer que le contribuable affecte à l'habitation.

Sur la période d'investissement, voir l'annexe VIII à la présente instruction.

1. Immeubles situés outre-mer

17. Outre-mer. Les immeubles doivent être situés dans les départements d'outre-mer (Guadeloupe, Martinique, Guyane et Réunion), en Polynésie française, dans les îles Wallis et Futuna, les îles de l'océan indien, les Terres australes et antarctiques françaises, à Mayotte, Saint-Pierre-et-Miquelon ainsi que dans les îles Eparses, l'île Clipperton et en Nouvelle-Calédonie.

2. Immeubles situés outre-mer à usage d'habitation

18. Logements. La réduction d'impôt s'applique aux logements que le contribuable prend l'engagement d'affecter à l'usage d'habitation, c'est-à-dire que ces locaux soient conformes aux articles R. 111-1 à R. 111-17 du code de la construction et de l'habitation.

19. Additions ou surélévations de constructions. Les additions ou surélévations de constructions ouvrent droit à la réduction d'impôt, si elles constituent une fraction de propriété destinée à une utilisation distincte par référence à la notion d'unité d'évaluation utilisée pour l'assiette de la taxe foncière sur les propriétés bâties.

Ainsi, la construction d'une pièce supplémentaire à un logement loué ou destiné à l'être n'ouvre pas droit à réduction si elle forme avec le logement considéré une seule et même unité d'habitation.

20. Locaux à usage mixte. L'acquisition d'un local à usage mixte n'ouvre pas droit, en principe, au bénéfice de la réduction d'impôt. Il est toutefois admis que la réduction d'impôt s'applique, toutes les autres conditions étant par ailleurs remplies, si le logement est affecté à l'habitation principale pour les trois quarts au moins de sa superficie.

Pour déterminer si cette dernière condition est remplie, il convient de prendre en considération le rapport existant entre :

- d'une part, la superficie développée des pièces considérées comme affectées à l'habitation principale et de leurs dépendances (caves, greniers, terrasses, balcons, garages, etc.) ;

- d'autre part, la superficie développée totale du logement.

Le respect de cette condition est apprécié logement par logement. Si un contribuable acquiert un immeuble comportant plusieurs logements, ce pourcentage doit être apprécié pour chaque logement et non au niveau de l'immeuble.

3. Immeubles neufs

21. Notion de logement neuf. Les logements neufs s'entendent de ceux dont la construction est achevée, qui n'ont jamais été habités et qui n'ont jamais fait l'objet d'une utilisation antérieure sous quelque forme que ce soit (location à usage d'habitation nue ou meublée, à usage de bureaux, de locaux professionnels, etc.).

Toutefois, il est admis que les appartements témoins d'un programme immobilier ouvrent droit à l'avantage fiscal si toutes les autres conditions sont remplies.

22. Logements dont l'acquisition entre dans le champ de la TVA immobilière. Entrent également dans le champ de la réduction d'impôt les logements provenant de la réhabilitation d'anciens immeubles d'habitation vétustes ou de la transformation de locaux antérieurement affectés à un usage autre que l'habitation, dès lors que leur acquisition entre dans le champ d'application de la TVA en application du 7° de l'article 257 du CGI et que les travaux ont été autorisés par un permis de construire.

4. Construction autorisée par un permis de construire

23. Construction réalisée. Les constructions de logements doivent régulièrement avoir été autorisées par un permis de construire pour ouvrir droit au bénéfice de la réduction d'impôt (CGI, art. 199 undecies A - a et b).

B. SOUSCRIPTION DE PARTS OU ACTIONS DE SOCIÉTÉS DONT L'OBJET REEL EST DE CONSTRUIRE DES LOGEMENTS NEUFS

24. Le c du 2 de l'article 199 undecies A du CGI prévoit que la réduction d'impôt s'applique au prix de souscriptions de parts ou actions de sociétés dont l'objet réel est exclusivement de construire des logements neufs situés outre-mer et qu'elles donnent en location nue à des personnes, autres que les associés de la société, leur conjoint ou les membres de leur foyer fiscal, qui en font leur résidence principale.

Sur la période d'investissement, voir l'annexe VIII à la présente instruction.

25. Sociétés dont l'objet est la construction. Les sociétés dont la souscription des parts ouvre droit à la réduction d'impôt doivent avoir pour objet réel exclusif la construction de logements neufs situés outre-mer (voir sur cette notion, n° 17.) qu'elles donnent en location nue à des personnes qui en font leur résidence principale. La forme sociale et le régime fiscal de la société sont sans incidence sur l'application de la réduction d'impôt.

Sont notamment exclues du bénéfice de l'avantage fiscal, les souscriptions au capital de sociétés civiles immobilières de gestion dont l'objet est limité à l'acquisition et à la location d'immeubles.

26. Exclusion des souscriptions au capital de sociétés transparentes. Sont exclues du bénéfice de la réduction d'impôt, les souscriptions au capital de sociétés dotées de la transparence fiscale au sens de l'article 1655 ter du CGI. La réduction d'impôt est toutefois accordée aux associés dans les mêmes conditions que pour un acquéreur ou un constructeur de logements (voir n° 8.).

27. Gestion du patrimoine privé. Les parts ou actions doivent être souscrites dans le cadre de la gestion du patrimoine privé du contribuable. Elles ne peuvent donc figurer à l'actif d'une société ou d'une entreprise individuelle, alors même que leurs résultats seraient soumis à l'impôt sur le revenu.

C. SOUSCRIPTION AU CAPITAL DE SCPI

28. Le d du 2 de l'article 199 undecies A du CGI prévoit que la réduction d'impôt s'applique aux souscriptions au capital de sociétés civiles de placement immobilier (SCPI), lorsque celles-ci s'engagent à affecter intégralement le produit de la souscription annuelle, dans les six mois qui suivent la clôture de celle-ci, à l'acquisition de logements neufs situés outre-mer (voir sur cette notion, n° 17.) et affectés pour 90 % au moins de leur surface à usage d'habitation.

Sur la période d'investissement, voir l'annexe VIII à la présente instruction.

1. Calcul de la surface affectée à l'habitation

29. Pour le calcul de la surface affectée à l'habitation, il y a lieu d'appliquer les principes suivants.

a) Notion d'affectation à usage d'habitation

30. Locaux affectés à l'habitation. Sur la notion de logement, voir n° 18.. Il est admis que, dans la mesure où il est conçu pour l'habitation, c'est-à-dire lorsqu'il est susceptible d'être utilisé pour le logement des personnes, un immeuble peut être regardé comme satisfaisant à la condition d'habitation quel que soit, au regard des personnes appelées à y séjourner, le caractère de permanence ou de stabilité de l'occupation qui en sera faite.

La condition d'habitation est, par suite, réputée remplie en principe, pour les immeubles à usage de colonies de vacances, de maisons familiales, d'établissements de cure et de repos, de maisons d'accueil, de maisons de retraite, résidences pour étudiants, foyers de jeunes travailleurs. Il n'y a pas lieu de distinguer entre les habitations ordinaires et les habitations d'agrément ou servant à la villégiature, ni entre les locaux occupés personnellement par le propriétaire et ceux donnés en location, autres, bien entendu, que ceux affectés à l'exercice de la profession de loueur en meublé.

31. Locaux non affectés à l'habitation. D'une manière générale, les immeubles ou fractions d'immeubles destinés à une exploitation à caractère commercial ou professionnel ne sont pas considérés comme affectés à l'habitation.

Ainsi, ne peuvent être considérés comme affectés à l'habitation les locaux loués à usage de bureaux ou servant à l'exercice d'une profession (médecin, architecte, etc.). Il en est de même en ce qui concerne les immeubles ou fractions d'immeubles affectés à l'exercice de la profession de loueur en meublé.

32. Locaux à usage mixte. Par mesure de simplification, les locaux à usage mixte d'habitation et professionnel sont assimilables pour la totalité à des locaux d'habitation.

Cette solution n'est toutefois pas applicable aux locaux à usage mixte affectés pour partie à usage d'habitation et pour partie à usage commercial ou industriel.

33. Dépendances. D'une manière générale, les dépendances sont assimilables à des locaux d'habitation, lorsqu'elles présentent le caractère de locaux ou, tout au moins, ont un caractère connexe certain et matériel avec les locaux d'habitation proprement dits.

C'est ainsi que doivent être notamment considérés comme affectés à l'habitation les caves, greniers, terrasses, garages, sous-sols qui ne sont pas affectés ou destinés à être affectés à l'exercice d'une profession, d'un commerce ou à l'exploitation d'une industrie.

b) Appréciation des superficies à usage d'habitation

34. Principe. La règle d'affectation des logements pour 90 % de leur superficie à usage d'habitation est appréciée immeuble par immeuble. La proportion de la superficie réservée à l'habitation est égale au rapport existant entre, d'une part, la superficie des locaux destinés à l'habitation et assimilés et, d'autre part, la superficie développée de l'ensemble des locaux considérés.

35. Garages. Il est toutefois admis que la réalisation de garages en sous-sol, en nombre supérieur à celui des garages réservés aux occupants de logements, n'a pas, à elle seule, pour effet d'exclure les logements du champ d'application de la réduction d'impôt.

36. Parties communes. Il y a lieu d'opérer une ventilation de la superficie des parties communes proprement dites (entrées, escaliers, vestibules, etc.) proportionnellement à la surface des locaux affectés à l'habitation ou à un usage mixte d'habitation et professionnel d'une part, et à celle des autres locaux d'autre part. Toutefois, ces parties communes doivent, le cas échéant, être rattachées à la catégorie de locaux (locaux d'habitation ou autres) qu'elles desservent exclusivement.

37. Groupes d'immeubles. Il est admis que les groupes d'immeubles définis à l'article 170 de l'annexe II au CGI sont assimilés à des immeubles au sens de l'article 209 quater A du même code. Ces groupes s'entendent de ceux dans lesquels les immeubles affectés ou destinés à un usage autre que l'habitation constituent le complément normal de l'habitation. Une telle complémentarité résulte de la vocation particulière des immeubles en cause à satisfaire des besoins économiques et sociaux des habitants du groupe (locaux commerciaux, garderies d'enfants, etc.). Cette solution est, toutefois, subordonnée aux conditions suivantes :

- la construction des immeubles qui composent le groupe doit constituer une opération d'ensemble, conformément à un plan-masse faisant l'objet d'un accord préalable unique ou d'un permis de construire unique ;

- cette opération doit être réalisée sur un terrain appartenant à une seule personne, physique ou morale, à une copropriété régie par la loi n° 65-557 du 10 juillet 1965 ou à une indivision ;

- la réalisation de l'ensemble doit intervenir dans le délai de quatre ans visé à l'article 1594-0G du CGI, éventuellement prorogé dans les conditions prévues au paragraphe IV du A dudit article ; en cas de pluralité d'acquisitions, ce délai est calculé à compter de la date de la première mutation ;

- la superficie développée des immeubles ou parties d'immeubles affectés ou destinés à être affectés à l'habitation doit être égale aux trois quarts au moins de la superficie développée totale des immeubles composant le groupe.

2. Affectation des immeubles acquis au moyen des souscriptions

38. Délai d'affectation. Les SCPI doivent s'engager à affecter intégralement le produit de la souscription annuelle dans les six mois qui suivent la clôture de celle-ci. Les souscriptions doivent donc être annuelles : en cas de pluralité de souscriptions au cours de la même année, le délai de six mois court à compter de la clôture de chacune des souscriptions.

39. Affectation à la location. Les SCPI doivent s'engager à donner les immeubles en location nue, pendant cinq ans au moins à compter de leur achèvement ou de leur acquisition si elle est postérieure, à des personnes, autres que les associés de la société, leur conjoint ou les membres de leur foyer fiscal, qui en font leur habitation principale (voir n° 55. et s.).

D. TRAVAUX DE REHABILITATION DE LOGEMENTS

40. Le e du 2 de l'article 199 undecies A du CGI prévoit que la réduction d'impôt s'applique au montant des travaux de réhabilitation réalisés par une entreprise, à l'exclusion de ceux qui constituent des charges déductibles des revenus fonciers en application de l'article 31 du CGI, portant sur des logements achevés depuis plus de quarante ans et situés outre mer.

Sur la période d'investissement, voir l'annexe VIII à la présente instruction.

1. Logements concernés

41. Logement. Les travaux de réhabilitation doivent nécessairement porter sur des logements, c'est-à-dire des locaux affectés à l'habitation proprement dite. Ces logements doivent être situés outre-mer (voir sur cette notion, n° 17.)

Sont par conséquent exclus de l'avantage fiscal les travaux qui ont pour objet l'aménagement à usage d'habitation de locaux préalablement affectés à un autre usage ou qui constituaient des dépendances d'un local d'habitation sans être eux-mêmes habitables (combles, garages, remises...). De même, les travaux qui ont pour effet d'accroître le volume ou la surface habitable de locaux existants sont exclus du bénéfice de l'avantage fiscal.

42. Condition d'ancienneté du logement. Pour ouvrir droit au bénéfice de la réduction d'impôt, les travaux de réhabilitation doivent être réalisés sur un immeuble achevé depuis plus de quarante ans. Aucune exception à la condition d'ancienneté du logement n'est prévue.

Cette condition s'apprécie à la date à laquelle les travaux sont commencés.

43. Logement détenu par le contribuable. La loi n'exige pas que le contribuable ait acquis à titre onéreux le logement qui fait l'objet des travaux de réhabilitation.

Sont dès lors éligibles à la réduction d'impôt les travaux de réhabilitation achevés avant le 31 décembre 2017 et effectués :

- sur un logement qui était, avant la date de promulgation de la loi n° 2003-660 de programme pour l'outre-mer du 21 juillet 2003, la propriété du contribuable ;

- sur les logements acquis à titre gratuit ou à titre onéreux par le contribuable à compter de cette date.

2. Travaux de réhabilitation éligibles

44. Les travaux de réhabilitation des logements 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 (CGI, ann. III, art. 46 AG terdecies A).

Les travaux doivent être réalisés par une entreprise et aboutir à une réhabilitation du logement. Il n'est pas nécessaire que les travaux portent sur toutes les parties de l'immeuble lorsque certaines d'entre elles ne nécessitent aucune intervention.

45. Travaux non déductibles des revenus fonciers. L'article 101 de la loi relative au développement des territoires ruraux précise que les travaux de réhabilitation s'entendent à l'exclusion de ceux qui constituent des charges déductibles des revenus fonciers en application de l'article 31 du CGI.

46. Travaux réalisés par une entreprise. Les travaux doivent avoir été réalisés par une entreprise. Dès lors sont notamment exclus :

- les travaux réalisés par le contribuable lui-même ou par une tierce personne autre qu'une entreprise (ex : main d'œuvre salariée) ;

- le coût des matériaux achetés par le contribuable même si leur installation est effectuée par une entreprise. Les dépenses liées à l'installation des matériaux facturées par l'entreprise sont en revanche prises en compte, toutes conditions étant par ailleurs remplies.

47. Travaux de modification ou de remise en état du gros œuvre. Le gros œuvre s'entend de l'ensemble des éléments de construction d'un édifice qui en assurent la stabilité, la résistance et la protection.

Les travaux de remise en état du gros œuvre peuvent constituer dans certains cas des travaux de réparation déductibles des revenus fonciers. Les dépenses afférentes aux travaux de modification du gros œuvre sont des dépenses de construction ou de reconstruction qui ne constituent jamais des charges déductibles des revenus fonciers.

Constituent notamment des travaux apportant une modification importante au gros œuvre : l'exécution d'un chaînage de béton armé destiné à la consolidation d'un immeuble ; la démolition et la reconstruction de la toiture et d'un escalier ; l'installation d'une ossature métallique ; le couronnement de murs et la surélévation d'un mur pignon ; les travaux de reprise et de consolidation des fondations ; la dépose et la reconstruction de la charpente et de la couverture.

48. Travaux d'aménagement interne qui, par leur nature, équivalent à de la reconstruction. Les travaux d'aménagement interne qui, par leur nature, équivalent à de la reconstruction, ne constituent pas des charges déductibles des revenus fonciers (voir sur cette notion et pour des exemples de travaux répondant à cette qualification, DB 5 D 2224, n° 34).

49. Travaux d'amélioration indissociables. Les travaux d'amélioration n'ouvrent pas droit à la déduction des revenus fonciers, lorsqu'ils sont effectués, non en vue d'améliorer des locaux existants, mais à l'occasion de travaux de modification ou de remise en état du gros œuvre ou d'aménagement interne qui, par leur nature, équivalent à de la reconstruction (voir sur cette notion et pour des exemples de travaux indissociables, DB 5 D 2224, n° 37).

Section 2 : Affectation des investissements

50. En fonction du type d'investissement réalisé, le logement doit être affecté, soit à l'habitation principale du contribuable (A), soit à la location nue à usage d'habitation principale du locataire (B).

A. HABITATION PRINCIPALE DU CONTRIBUABLE

51. Le bénéfice de la réduction d'impôt est subordonné à l'affectation du logement à la résidence principale du contribuable pendant cinq ans, lorsqu'il réalise les investissements suivants :

- acquisition ou construction de logements neufs (voir n° 15. et s.) ;
- réalisation de travaux de réhabilitation (voir n° 39. et s.).

1. Notion d'habitation principale

52. Définition de l'habitation principale. Constituent une habitation principale :

- le logement où résident habituellement et effectivement les membres du foyer fiscal et où se situe le centre de leurs intérêts professionnels et matériels ;
- le logement occupé de manière effective et permanente par le conjoint (seul ou avec d'autres personnes vivant habituellement au sein du foyer familial) d'un époux disposant d'un logement de fonction ;
- le logement occupé de manière effective et permanente par le conjoint (seul ou avec d'autres personnes vivant habituellement au sein du foyer familial) du fonctionnaire marié en service à l'étranger imposable en France sur le revenu global (CGI, art. 4 B-2).

2. Conditions d'affectation

53. Délai d'affectation. Le propriétaire doit prendre l'engagement de fixer sa résidence principale dans le logement dès son achèvement ou son acquisition si elle est postérieure. En cas de réalisation de travaux de réhabilitation, il doit prendre l'engagement d'y fixer sa résidence principale dès l'achèvement des travaux de réhabilitation.

54. Affectation continue. L'affectation à la résidence principale du propriétaire doit être continue pendant la totalité de la durée de l'engagement de cinq ans.

En conséquence, le contribuable qui affecterait alternativement le logement à sa propre habitation principale et à la location ne pourrait pas bénéficier de la réduction d'impôt.

B. LOCATION NUE A USAGE D'HABITATION PRINCIPALE

55. Le bénéfice de la réduction d'impôt est subordonné à l'affectation du logement à la location non meublée à usage de résidence principale du locataire, lorsque le contribuable réalise les investissements suivants :

- acquisition ou construction de logements neufs (voir n° 15. et s.) ;
- souscription de parts ou actions de sociétés dont l'objet réel est exclusivement de construire des logements neufs (voir n° 23. et s.) ;
- souscription au capital de SCPI ayant pour objet l'acquisition de logements neufs (voir n° 27. et s.) ;

– réalisation de travaux de réhabilitation (voir n° 39. et s.).

56. Le logement doit être donné en location pendant au moins cinq ans dans le secteur libre ou pendant au moins six ans dans le secteur intermédiaire.

I. CARACTERISTIQUES DE LA LOCATION

57. Location nue. Le logement doit être loué non meublé. Les logements loués en meublé sont donc exclus du bénéfice de la réduction d'impôt.

D'une manière générale, sont exclus du bénéfice de l'avantage fiscal les logements dont le propriétaire se réserve la jouissance, à quelque usage que se soit et même pour une très courte durée, pour lui-même ou un membre de son foyer fiscal, directement ou par l'intermédiaire d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés dont il est associé. Il en est de même des logements mis à la disposition d'un occupant à titre précaire, en l'absence de contrat de location, ou à titre gratuit, même pour une très courte période, pendant la période couverte par l'engagement de location.

58. Location effective et continue. La location doit être effective et continue pendant la durée d'engagement de cinq ans ou six ans en cas de location intermédiaire.

La condition de location est remplie si plusieurs locataires fixent successivement leur résidence principale dans le logement concerné. Cette condition exclut toute possibilité d'affectation, temporaire ou non, à usage d'habitation principale ou secondaire du propriétaire ou de location à usage de résidence secondaire.

En cas de congé du locataire pendant la période couverte par l'engagement de location, le logement doit être aussitôt remis en location jusqu'à la fin de cette période. Il pourra cependant être admis une période de vacance, dès lors que le propriétaire établira qu'il a accompli les diligences concrètes (insertion d'annonces, recours à une agence immobilière) et que les conditions de mise en location ne sont pas dissuasives. A défaut de relocation effective dans le délai de six mois à compter de la date de réception de la lettre recommandée par laquelle le locataire a signifié son congé au propriétaire, le service doit procéder à la remise en cause des réductions d'impôt pratiquées.

59. Location à usage d'habitation principale. La notion d'habitation principale est définie au n° 52.. Le fait que, dans certaines résidences, la personne physique, locataire directe du logement, bénéficie par ailleurs de prestations de nature hôtelière ou médicale ne fait pas obstacle au bénéfice de la réduction d'impôt si toutes les autres conditions sont remplies. Il convient notamment que :

- le local donné en location ait la nature de logement, c'est-à-dire qu'il soit conforme aux articles R. 111-1 à R. 111-17 du code de la construction et de l'habitation ;

- les prestations ne soient pas fournies par le propriétaire du logement, de manière directe ou indirecte, notamment par l'intermédiaire d'une société dont il serait membre ;

- le logement soit loué nu à usage d'habitation principale à la personne qui l'occupe.

Tel peut être le cas, par exemple, des locations de logements nus situés dans une maison de retraite, dans une maison d'accueil pour personnes âgées dépendantes ou dans une résidence pour étudiants.

60. Délai de mise en location. La location doit intervenir dans les six mois de l'achèvement ou de l'acquisition si elle est postérieure pour les immeubles acquis ou construits par les contribuables personnes physiques. Elle doit intervenir dans les six mois suivant l'achèvement des travaux de réhabilitation.

II. QUALITE DU LOCATAIRE

61. Dès lors que la location doit être consentie à l'usage d'habitation principale du locataire, ce dernier ne peut être qu'une personne physique. Par exception à cette règle, la location du logement consentie à un organisme public ou privé pour le logement à usage d'habitation principale de son personnel ne fait pas obstacle au bénéfice de la réduction d'impôt.

1. Location consentie à une personne physique

62. Définition du locataire. Le locataire s'entend de la ou des personnes qui obtiennent le droit d'utiliser la chose louée en contrepartie du versement d'un loyer.

Il s'agit, en pratique, de la personne ou de l'ensemble des personnes désignées dans le contrat de location (cotitulaires du bail). En outre, l'article 1751 du code civil prévoit que le bail est réputé appartenir à l'un ou l'autre des époux, lorsque le logement sert effectivement à l'habitation du couple, quel que soit leur régime matrimonial et nonobstant toute convention contraire. Il en est de même si le bail a été conclu avant mariage.

63. Personne physique. Pour le bénéfice de la réduction d'impôt prévue à l'article 199 undecies A du CGI, le titulaire du bail doit être une personne physique autre :

- que le conjoint du propriétaire ;
- qu'un membre du foyer fiscal du propriétaire.

64. Indivision. Lorsque l'immeuble est acquis en indivision, le titulaire du bail doit être une personne physique autre :

- qu'un des indivisaires ;
- que le conjoint de l'un des indivisaires ;
- qu'un membre du foyer fiscal de l'un des indivisaires.

65. Associés. Lorsque l'immeuble est la propriété d'une société visée aux n° s **23.** et **27.**, les titulaires des baux doivent être des personnes physiques autres :

- qu'un des associés ;
- que le conjoint de l'un des associés ;
- qu'un membre du foyer fiscal de l'un des associés.

Il est toutefois admis que la location d'un logement par la société à l'une de ces personnes n'entraîne la reprise de la réduction d'impôt qu'à l'égard du seul associé concerné.

2. Location à un organisme pour le logement de ses salariés

66. Par exception à la règle selon laquelle la location doit être consentie à usage d'habitation principale du locataire, la location du logement consentie, dans les conditions fixées par l'article 46 AG undecies de l'annexe III au CGI, à un organisme public ou privé pour le logement à usage d'habitation principale de son personnel ne fait pas obstacle au bénéfice de la réduction d'impôt.

67. Qualité du locataire personne morale. Pour que l'investissement soit éligible à la réduction d'impôt, les propriétaires doivent louer exclusivement :

- à l'État et à ses organismes (administrations de l'État, établissements publics à caractère administratif ou à caractère industriel et commercial, organismes publics, ...) ;
- aux collectivités territoriales et à leurs organismes (régions, départements, communes, établissements publics, ...) ;
- aux personnes de droit privé dotées de la personnalité morale (sociétés de capitaux, sociétés de personnes, associations déclarées, ...).

Sont donc exclus les sociétés de fait, les sociétés en participation et, d'une manière générale, tous groupements dépourvus de la personnalité morale ainsi que les entreprises individuelles.

68. Qualité de l'occupant personne physique. L'occupant du logement doit être une personne physique, employée par l'organisme locataire et dont la rémunération principale (c'est-à-dire représentant 50% de ses ressources professionnelles) entre dans la catégorie des traitements et salaires au sens de l'article 79 du CGI (CGI, ann. III, art. 46 AG undecies). Ces personnes s'entendent :

- des personnes placées dans un état de subordination envers leur employeur (voir DB 5 F 1111, édition du 10 février 1999) et de certains dirigeants de sociétés (président directeur général et membres du directoire des sociétés anonymes, gérants minoritaires de SARL ; voir DB 5 F 1113, n°s 25 à 38, édition du 10 février 1999) ;
- de certaines personnes titulaires d'un statut particulier régi par le code du travail (voir DB 5 F 1112, édition du 10 février 1999) ;
- des personnes titulaires de traitements publics (voir DB 5 F 1113, n° s 2 à 24, édition du 10 février 1999).

Sont en revanche exclues les personnes dont les revenus sont assimilés à des salaires en vertu d'une disposition spéciale du code général des impôts (voir DB 5 F 1114, édition du 10 février 1999). En outre, la personne logée, même si elle fait partie du personnel de la personne morale locataire, ne peut être :

- le propriétaire du logement, son conjoint, un membre de son foyer fiscal ou l'un de ses ascendants ou descendants ;

- les conjoints, les membres du foyer fiscal ou les ascendants ou descendants des associés des sociétés mentionnées à l'article 8 du CGI (CGI, ann. III, art. 46 AG undecies).

L'occupant ne doit pas nécessairement être titulaire d'un bail. Il peut s'agir de tout occupant régulier du logement (accessoire du contrat de travail ou concession). La sous-location meublée à l'occupant par l'organisme locataire du logement ne fait pas perdre au propriétaire, qui loue son logement nu, le bénéfice de la réduction d'impôt.

III. LOCATION A CARACTERE INTERMEDIAIRE

69. La location des logements dans les conditions exposées ci-dessus peut également être consentie dans le secteur du logement intermédiaire. Dans ce cas, le contribuable bénéficie sous certaines conditions d'une réduction d'impôt au taux majoré (voir n° **161.**).

Le contribuable ou la société doit s'engager à louer nu l'immeuble dans les six mois de son achèvement ou de son acquisition si elle est postérieure et pendant six ans au moins à des personnes qui en font leur habitation principale. Les montants annuels du loyer et des ressources du locataire ne peuvent excéder les plafonds fixés par le décret n° 2004-523 du 10 juin 2004.

1. Plafonds de loyer

70. Plafonds applicables aux locations consenties en 2005. Pour les baux conclus en 2005, le loyer annuel par mètre carré de surface habitable, charges non comprises, ne doit pas être supérieur à :

- 131 € dans les départements d'outre-mer et Mayotte ;

- 173 € à Saint-Pierre-et-Miquelon, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française, dans les îles Wallis et Futuna et les Terres australes et antarctiques françaises (voir BOI 5 B-6-05 et pour les baux conclus en 2004, BOI 5 B-12-04).

71. Locations consenties à un organisme pour le logement de ses salariés. Lorsque la location est consentie à un organisme public ou privé pour le logement de son personnel, le loyer mensuel de chacun des baux conclus entre, d'une part, le propriétaire du logement et la personne morale et, d'autre part, la personne morale et l'occupant du logement ne doit pas excéder les plafonds définis ci-dessus (CGI, ann. III, art. 46 AG duodecies - 3).

72. Révision des plafonds. Ce plafond est révisé chaque année, le 1^{er} janvier, dans la même proportion :

- pour les départements d'outre-mer et Mayotte, que la variation la plus élevée de la moyenne annuelle des indices des prix à la consommation hors tabac de chacun des quatre départements d'outre-mer ;

- pour Saint-Pierre-et-Miquelon, la Nouvelle-Calédonie, la Polynésie française, les îles Wallis et Futuna et les Terres australes et antarctiques françaises, que la variation la plus élevée de la moyenne annuelle des indices des prix à la consommation de la Polynésie française et de la Nouvelle-Calédonie.

Pour le calcul des plafonds, il est fait application :

- dans les départements d'outre-mer et à Mayotte, de la dernière variation annuelle publiée par l'Institut national de la statistique et des études économiques au 1^{er} décembre de l'année qui précède celle de la conclusion du bail ;

- à Saint-Pierre-et-Miquelon, en Polynésie française, dans les îles Wallis et Futuna et les Terres australes et antarctiques françaises, de la dernière variation annuelle publiée par l'Institut de la statistique de la Polynésie Française au 1^{er} décembre de l'année qui précède celle de la conclusion du bail ;

- en Nouvelle-Calédonie, de la dernière variation annuelle publiée par l'Institut territorial de la statistique et des études économiques au 1^{er} décembre de l'année qui précède celle de la conclusion du bail (CGI, ann. III, art. 46 AG duodecies - 1).

73. Surface à prendre en compte. La surface à prendre en compte s'entend de la surface habitable au sens de l'article R. 111-2 du code de la construction et de l'habitation (CGI, ann. III, art. 46 AG terdecies). Il s'agit de la surface de plancher construite, après déduction des surfaces occupées par les murs, cloisons, marches et cages d'escaliers, gaines, ébrasements de portes et de fenêtres. Il n'est pas tenu compte de la superficie de combles non aménagés, caves, sous-sols, remises, garages, terrasses, loggias, balcons, séchoirs extérieurs au logement, locaux communs et autres dépendances du logement, ni des parties de locaux d'une hauteur inférieure à 1,80 m.

Il est toutefois tenu compte de la surface des varangues dans une limite maximale de 14 m². A cet égard, il est précisé que la notion de varangue est un terme local pour désigner une terrasse couverte, une véranda ou une galerie en bois, caractéristiques de l'architecture des régions concernées.

74. Locations d'emplacements de stationnement et de garages. La surface des emplacements de stationnement et des garages n'étant pas prise en compte pour la détermination du loyer plafond, la location simultanée et séparée, d'une part, d'un logement pour lequel la réduction d'impôt serait demandée et, d'autre part, d'un emplacement ou d'un garage dont le prix serait exclu de la base de la réduction ne fait pas obstacle au bénéfice de la réduction d'impôt, lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- l'emplacement de stationnement ou le garage est physiquement séparé du lieu d'habitation lui-même. Tel n'est pas le cas des garages situés en sous-sol des maisons individuelles ;

- les deux locations sont effectivement indépendantes l'une de l'autre ; le locataire doit en effet demeurer libre de signer le bail afférent au logement tout en pouvant refuser de conclure la location portant sur l'emplacement ou le garage ;

- le prix du loyer de l'emplacement ou du garage doit être normal par référence aux loyers habituellement constatés dans le voisinage pour des biens comparables.

2. Ressources du locataire

a) Ressources à prendre en compte

75. Revenus nets de frais professionnels. Les ressources du locataire s'entendent des revenus imposables nets de frais professionnels au sens du 2° bis de l'article 5 du CGI, c'est-à-dire avant déduction des déficits des années antérieures, des charges du revenu global, de l'abattement spécial prévu en faveur des personnes âgées ou invalides et de l'abattement pour enfants à charge mariés.

Les traitements et salaires sont à retenir après déduction des frais professionnels, les pensions et rentes viagères à titre gratuit après application de l'abattement de 10 % mais avant l'application de l'abattement de 20 %.

Les bénéficiaires des activités industrielles, artisanales, commerciales, agricoles et non commerciales sont retenus pour leur montant net avant application, le cas échéant, de l'abattement accordé aux adhérents des centres de gestion et des associations agréés.

Les autres revenus sont à retenir pour leur montant net imposable.

76. Année de référence. Les ressources prises en compte sont celles qui figurent sur l'avis d'imposition du locataire établi au titre des revenus de l'année précédant celle de la conclusion du bail ou, à défaut, de l'année antérieure.

Lorsque le locataire est un enfant à charge de ses parents au sens des articles 196 ou 196 B du CGI, les ressources retenues sont celles des parents figurant sur l'avis d'imposition du foyer fiscal. Le plafond applicable est celui correspondant à la situation du ou des parents, alors même que l'enfant est seul titulaire du bail.

77. Revenus perçus hors de France. Lorsque tout ou partie des revenus perçus par le locataire au cours de la période considérée n'a pas été imposé en France mais dans un autre État ou territoire qui connaissent une législation fiscale propre, il convient de produire un avis d'imposition à l'impôt ou aux impôts qui tiennent lieu d'impôt sur le revenu dans cet État ou territoire ou un document en tenant lieu établi par l'administration fiscale de cet État ou territoire. En cas d'impossibilité justifiée de se procurer un tel document, la présentation d'une attestation d'une autre administration ou, le cas échéant, de l'employeur, est admise.

b) Plafonds applicables aux locations consenties en 2005

78. Plafonds applicables aux locations consenties en 2005. Pour les baux conclus en 2005, les ressources figurant sur l'avis d'impôt sur le revenu établi au titre de l'année 2004 ne doivent pas excéder les plafonds suivants (pour les plafonds applicables en 2004, voir BOI 5 B-12-04) :

Composition du foyer du locataire	Plafonds annuels de ressources	
	DOM et Mayotte	Polynésie française ; Nouvelle Calédonie ; îles Wallis et Futuna ; terres australes et antarctiques françaises et Saint-Pierre-et-Miquelon
Personne seule	25 417 €	25 212 €
Couple marié	47 010 €	46 631 €
Personne seule ou couple marié ayant une personne à charge	49 729 €	49 328 €
Personne seule ou couple marié ayant deux personnes à charge	52 449 €	52 026 €
Personne seule ou couple marié ayant trois personnes à charge	56 083 €	55 630 €
Personne seule ou couple marié ayant quatre personnes à charge	59 716 €	59 235 €
Majoration par personne à charge à partir de la cinquième	+ 3 813 €	+ 3 782 €

Ces montants sont relevés chaque année selon les modalités définies au n° 72.. Les personnes à charge s'entendent, pour la détermination du plafond applicable, des personnes mentionnées aux articles 196 à 196 B du CGI.

79. Cotitulaires du bail. Lorsque plusieurs personnes constituant des foyers fiscaux distincts sont titulaires du bail, les plafonds de ressources sont multipliés par le nombre de ces personnes.

Ces plafonds sont également applicables aux sous-locataires de logements loués à des organismes publics ou privés.

80. Appréciation à la date de signature du bail. Les conditions de ressources du locataire sont appréciées à la date de signature du bail. Si elles deviennent supérieures au cours de la période couverte par le bail, la réduction d'impôt n'est pas remise en cause.

81. Locations consenties à un organisme pour le logement de ses salariés. Lorsque la location est consentie à un organisme public ou privé pour le logement à usage d'habitation principale de son personnel, la condition s'apprécie en tenant compte du montant des ressources du sous-locataire (CGI, ann. III, art. 46 AG duodecimes - 2).

c) Changements de situation fiscale ou familiale du locataire entre l'année de référence et la mise en location

82. Locataire rattaché au foyer fiscal de ses parents pendant l'année de référence. Lorsque le locataire est un enfant à charge de ses parents au sens des articles 196 ou 196 B du CGI, les ressources retenues sont celles des parents figurant sur l'avis d'impôt sur le revenu du foyer fiscal. Le plafond applicable est celui correspondant à la situation du ou des parents, majorations comprises, alors même que l'enfant est seul titulaire du bail.

Dans le cas où, pour l'année qui précède la conclusion du bail, le locataire a déposé pour la première fois une déclaration séparée, il est admis de retenir les ressources qui figurent sur l'avis d'impôt sur le revenu établi au nom du locataire au titre des revenus de l'année qui précède celle de la conclusion du bail. Si cet avis n'a pas encore été émis, il est admis de retenir les ressources figurant sur la déclaration des revenus du locataire déposée au titre des revenus de l'année qui précède la conclusion du bail. Bien entendu, l'avantage accordé au propriétaire serait en cause si l'avis d'impôt sur le revenu de son locataire, établi ultérieurement, faisait apparaître un dépassement du plafond de ressources.

83. Mariage au cours de l'année de référence. L'année du mariage, trois avis d'impôt sur le revenu sont édités : un au nom de chacun des époux pour la période courant du 1^{er} janvier à la date du mariage et un au nom du couple pour la période courant de la date du mariage au 31 décembre. Le bailleur totalise les revenus qui figurent sur ces trois avis et compare ce total avec le plafond des couples mariés éventuellement majoré pour personnes à charges.

84. Mariage entre la fin de l'année de référence et la mise en location. Il convient d'additionner les revenus figurant sur les avis d'impôt sur le revenu établis au nom des ex-célibataires au titre de l'année de référence et de comparer la somme avec le plafond des couples mariés éventuellement majoré pour personnes à charge.

85. Décès ou divorce au cours de l'année de référence. En l'absence de revenus communs sur l'avis d'impôt sur le revenu établi au nom du couple marié, il convient de retenir les revenus propres au locataire figurant sur cet avis, de les additionner aux revenus qui figurent sur l'avis d'imposition établi à son nom au titre de la période courant de la date du décès ou du divorce au 31 décembre et de comparer le total avec le plafond des personnes seules éventuellement majoré pour personnes à charge.

En présence de revenus communs, il convient de retenir celle des deux solutions suivantes qui est la plus favorable au contribuable :

- revenus propres du locataire majorés de la moitié des revenus communs figurant sur l'avis d'impôt sur le revenu établi au nom du couple et augmentés des revenus figurant sur l'avis d'impôt sur le revenu établi au nom du locataire au titre de la période courant du décès ou du divorce au 31 décembre, à comparer avec le plafond des personnes seules éventuellement majoré pour personnes à charge ;

- total des revenus du couple marié augmenté des revenus du locataire pour la période courant du décès ou du divorce au 31 décembre, à comparer avec le plafond des couples mariés éventuellement majoré pour personnes à charge.

86. Décès ou divorce entre la fin de l'année de référence et la mise en location. En l'absence de revenus communs sur l'avis d'impôt sur le revenu établi au nom du couple marié, il convient de retenir les revenus propres du locataire figurant sur cet avis et de les comparer au plafond applicable aux personnes seules éventuellement majoré pour personnes à charge.

En présence de revenus communs, il convient de retenir celle des deux solutions suivantes qui est la plus favorable au contribuable :

- revenus propres du locataire majorés de la moitié des revenus communs à comparer avec le plafond des personnes seules éventuellement majoré pour personnes à charge ;

- revenus du foyer auquel appartenait le locataire, à comparer avec le plafond des couples mariés éventuellement majoré pour personnes à charge.

CHAPITRE 3 : INVESTISSEMENTS DANS D'AUTRES SECTEURS

87. Outre les investissements dans le secteur du logement, trois types d'investissements outre-mer sont également éligibles à la réduction d'impôt prévue à l'article 199 undecies A du CGI. Il s'agit :

- de la souscription en numéraire au capital de sociétés de développement régional (SDR) des départements, territoires ou collectivités d'outre-mer ou de la souscription en numéraire au capital de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés effectuant des investissements productifs outre-mer dans certains secteurs d'activité (A) ;

- de la souscription en numéraire au capital de sociétés de financement d'entreprises exerçant exclusivement leur activité outre-mer (SOFIOM). Il doit s'agir de souscriptions, agréées par le ministre chargé du budget, au capital de sociétés qui ont pour objet le financement par souscription en numéraire au capital ou par prêts participatifs d'entreprises exerçant leur activité exclusivement outre-mer dans l'un des secteurs éligibles et qui affectent ces prêts et souscriptions à l'acquisition et à l'exploitation d'investissements productifs neufs (B) ;

- de la souscription en numéraire au capital de sociétés en difficulté exerçant exclusivement leur activité outre-mer dans certains secteurs (C).

88. Les souscripteurs doivent s'engager à conserver les titres pendant cinq ans à compter de la date de la souscription.

A. SOUSCRIPTION AU CAPITAL DE SOCIETES DE DEVELOPPEMENT REGIONAL OU DE SOCIETES QUI INVESTISSENT DANS CERTAINS SECTEURS D'ACTIVITE

89. Le f du 2 de l'article 199 undecies A du CGI prévoit que la réduction d'impôt s'applique :

- aux souscriptions en numéraire au capital des sociétés de développement régional d'outre-mer ;

- aux souscriptions en numéraire au capital de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun et dont l'activité s'exerce dans certains secteurs.

Ces sociétés doivent réaliser des investissements productifs neufs dans les douze mois de la clôture de la souscription. La société doit s'engager à maintenir l'affectation des biens pendant les cinq ans qui suivent leur acquisition ou pendant leur durée normale d'utilisation si elle est inférieure.

Sur la période d'investissement, voir l'annexe VIII à la présente instruction.

1. Nature de la souscription

90. Il s'agit des souscriptions en numéraire effectuées à l'occasion de la constitution ou de l'augmentation de capital d'une société.

Les parts ou actions reçues en rémunération d'apports en nature, de fusions, de scissions et d'apports partiels d'actifs ne peuvent ouvrir droit à la réduction. Mais une souscription en numéraire peut être réalisée par voie d'incorporation au capital de sommes laissées en compte courant à la disposition de la société.

L'article 199 undecies A du CGI n'ouvre pas la possibilité de souscrire indirectement au capital de sociétés exerçant dans certains secteurs ou de sociétés de développement régional par l'intermédiaire de fonds communs de placement. Une telle mesure aboutirait en effet à un cumul d'avantages fiscaux puisque la réduction d'impôt s'ajouterait à l'exonération dont bénéficient les produits et les plus-values de parts de fonds communs de placement à risques.

2. Sociétés de développement régional

91. La réduction d'impôt peut être pratiquée pour les souscriptions au capital des sociétés de développement régional des départements, territoires et collectivités d'outre-mer.

Ce dispositif s'applique dans les départements d'outre-mer (Guadeloupe, Martinique, Guyane, Réunion), en Polynésie française, dans les îles Wallis et Futuna, les îles de l'océan Indien, les Terres australes et antarctiques françaises, à Mayotte, Saint-Pierre-et-Miquelon ainsi que dans les îles Eparses, l'île Clipperton et en Nouvelle-Calédonie.

Les sociétés de développement régional des départements et territoires d'outre-mer sont la SODERAG (Société de développement régional des Antilles Guyane), la SODERE (Société de développement régional de la Réunion) et la SODEP (Société de développement et d'expansion du Pacifique).

3. Sociétés dont l'activité s'exerce dans certains secteurs

92. La réduction d'impôt s'applique aux souscriptions en numéraire au capital de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun et dont l'activité s'exerce dans certains secteurs. Les sociétés doivent remplir les trois conditions suivantes :

- la société doit être soumise, de plein droit ou sur option, à l'impôt sur les sociétés. Les sociétés et les groupements dont les résultats sont soumis à l'impôt sur le revenu sont donc exclus. Les souscriptions au capital des sociétés coopératives agricoles et de leurs unions ouvrent droit à la réduction si ces sociétés sont effectivement soumises à l'impôt sur les sociétés de droit commun sur l'ensemble de leur activité ;

- la société doit être exploitée outre-mer. Une société qui exercerait une activité à la fois dans des établissements situés outre-mer et en France métropolitaine ne saurait être considérée comme exploitée outre-mer, sauf si elle se borne à posséder en France métropolitaine un magasin de vente ou des services administratifs et commerciaux ;

- la société doit exercer exclusivement ses activités dans un secteur éligible.

a) Secteurs éligibles

93. La loi de programme pour l'outre-mer a redéfini les secteurs d'activité concernés, selon les mêmes critères que ceux retenus pour le bénéfice de la réduction d'impôt prévue à l'article 199 undecies B du CGI en faveur des investissements réalisés par les entreprises.

Sont en principe éligibles les activités agricoles et les activités commerciales, industrielles ou artisanales relevant de l'article 34 du CGI, sous réserve d'un certain nombre d'exclusions limitativement énumérées par la loi. Sont donc exclues les activités non commerciales au sens de l'article 92-1 ainsi que les activités mentionnées à l'article 35.

Voir pour plus de précisions, l'instruction administrative publiée dans la série 5 B qui commente les dispositions de l'article 199 undecies B du CGI.

94. Activités agricoles. Les activités agricoles sont les activités entrant dans les prévisions des articles 63 et 1450 du CGI, y compris celles exercées par des sociétés d'intérêt collectif agricole (SICA) ou par les sociétés mixtes d'intérêt agricole (SMIA).

Il s'agit notamment des activités de production ou de transformation portant sur les cultures végétales (céréales, canne à sucre, fruits, légumes, fleurs et plantes ornementales...), d'élevage d'animaux de toutes espèces ou relatives à la production forestière.

Conformément à la décision de la Commission européenne du 11 novembre 2003 (N 96/B/2003), l'octroi de l'aide fiscale est subordonné au respect de la réglementation communautaire relative à la viabilité et la rentabilité économique des exploitations, à l'environnement, à l'hygiène et au bien-être des animaux ainsi qu'à l'existence de débouchés pour les produits issus des entreprises aidées. Tous les investissements réalisés d'une façon générale dans les secteurs de la production, la transformation ou la commercialisation de produits agricoles doivent contribuer à l'amélioration des conditions de production agricole ; tout investissement visant au simple remplacement des moyens de production n'est pas éligible au dispositif.

95. Activités commerciales. Les activités commerciales comprennent (sous réserve des exclusions prévues par la loi) notamment :

- les commerces consistant à acheter des objets en vue d'en louer l'usage ;

- les entreprises de commissions et de courtages ;

- les entreprises de ventes de services ; il en est ainsi notamment de l'exploitation d'établissements destinés à fournir le logement, la nourriture, les soins personnels ou les distractions (hôtels, pensions de famille, restaurants de tourisme classés, bains, spectacles...)

- les entreprises exerçant diverses activités non industrielles telles que le transport, la manutention, le bâtiment et les travaux publics, ou la création culturelle et artistique.

96. Activité industrielle. Les activités industrielles s'entendent des activités qui concernent directement l'élaboration ou la transformation de biens corporels mobiliers. Ces activités consistent en la transformation de matières premières ou de produits semi-finis en produits fabriqués ; le rôle du matériel et de l'outillage y est prépondérant.

97. Activité artisanale. Les activités artisanales sont en fait comprises dans les deux groupes précédents ; seuls changent les conditions d'exercice et les moyens mis en œuvre.

b) Secteurs exclus

98. Secteur du commerce. Ce secteur comprend les activités ayant pour objet d'acheter, en vue de les revendre, sans leur avoir fait subir de transformation susceptible d'en modifier l'usage, toutes matières premières et tous produits fabriqués. Il s'agit notamment des activités de commerce de gros, de détail et d'intermédiaire de commerce quelle que soit la forme de l'activité : magasins spécialisés, grands magasins, vente sur catalogue ou par correspondance (y compris internet), vente sur marchés.

99. Secteur de la restauration. Il comprend l'ensemble des activités de fourniture de repas ou de plats généralement préparés pour être consommés sur place ainsi que la fourniture des consommations accompagnant les repas. La restauration peut être de type traditionnel ou de type rapide ; toutefois, en l'absence de possibilité de consommer sur place, l'activité relève du commerce alimentaire.

Relèvent également du secteur de la restauration les activités de cantines et restaurants d'entreprise, de restauration collective sous contrat ainsi que les activités de traiteurs et d'organisation de réceptions.

Sont en revanche éligibles, les restaurants de tourisme classés. Le classement visé au b. du I de l'article 199 undecies B du CGI est celui prévu par l'arrêté du 27 septembre 1999 fixant les conditions de classement des restaurants dans la catégorie « restaurant de tourisme ».

Les cafés, débits de tabacs et débits de boissons sont également exclus du bénéfice du régime d'aide fiscale.

100. Secteur du conseil ou expertise. Il est rappelé que les activités de conseil et d'expertise relèvent normalement de la catégorie des bénéficiaires non commerciaux et n'entrent donc pas dans le champ d'application de l'aide fiscale à l'investissement outre-mer.

Dans l'hypothèse où elles relèveraient des bénéficiaires industriels et commerciaux, du fait notamment de l'importance des capitaux investis, de la main-d'œuvre employée et des moyens matériels utilisés, le c du I de l'article 199 undecies B du CGI exclut expressément ces activités du bénéfice de l'aide fiscale. Il en est ainsi que l'activité de conseil ou d'expert soit ou non réglementée et quelles que soient la nature et la qualification de l'activité. Il s'agit donc de l'ensemble des activités de conseil aux entreprises ou aux particuliers, y compris les activités de conseil en informatique.

101. Secteur de la recherche et du développement. Ce secteur comprend les activités de recherche scientifique et technique, qu'il s'agisse de recherche fondamentale, de recherche appliquée ou de développement expérimental et quel que soit le domaine d'application (sciences physiques et naturelles ou sciences humaines et sociales).

Toutefois, l'activité de recherche peut également être exercée pour les besoins de l'activité principale. Tel est notamment le cas des entreprises dont les résultats de l'activité de recherche ont vocation à n'être utilisés que par l'entreprise elle-même et non à faire l'objet, par exemple, d'une exploitation commerciale. Dans cette hypothèse, seule l'activité principale doit être prise en compte pour apprécier l'éligibilité des investissements.

102. Secteur de l'éducation. Le secteur de l'éducation comprend d'une part, l'enseignement délivré par les différentes institutions composant le système scolaire traditionnel à ses différents niveaux (enseignement initial), quel que soit le type d'unité dispensatrice (enseignement public ou privé, marchand ou non marchand, en établissement ou par professeurs indépendants,...).

Il comprend, d'autre part, tout ce qui ne relève pas de l'enseignement initial comme l'apprentissage de la conduite automobile, la formation permanente, l'alphabetisation des adultes, etc. L'enseignement peut être dispensé en classe, par l'intermédiaire de la radio, de la télévision, d'Internet ou par correspondance.

103. Secteur de la santé et de l'action sociale Le secteur de la santé et de l'action sociale comprend les activités pour la santé humaine, les activités vétérinaires et l'action sociale.

Les activités pour la santé humaine s'exercent sous des formes variées, publiques ou privées, en pratique libérale ou en établissement, sous la responsabilité de médecins ou de personnel paramédical. Ces activités sont notamment les activités hospitalières, la pratique médicale ou dentaire, les activités diverses des auxiliaires

médicaux. Relèvent également de ce secteur les soins hors d'un cadre réglementé, les laboratoires d'analyses médicales et les centres de collecte et banques d'organes.

Le secteur de l'action sociale (publique, privée ou associative) recouvre une fonction d'assistance ou d'appui à des personnes pour les aider à surmonter les difficultés de la vie (crèches, maisons de retraite, réinsertion des handicapés, etc.), sans que les prestations sanitaires ou éducatives soient prépondérantes. Relèvent donc de ce secteur l'accueil des enfants handicapés ou en difficulté, l'accueil des adultes handicapés et des personnes âgées et les autres hébergements sociaux ainsi que les crèches et garderies d'enfants, l'aide par le travail, l'aide à domicile et toute autre forme d'action sociale.

104. Secteur de la banque, de la finance et de l'assurance. Les activités qui relèvent de ce secteur s'entendent de l'ensemble des activités reliées aux affaires d'argent et de placement d'argent. Les activités bancaires et d'assurances sont en principe exercées par les établissements de crédit, y compris les établissements de crédit-bail ainsi que par les entreprises d'assurance de toute nature.

Relèvent également du secteur financier toutes les activités d'intermédiation financière telles que la gestion de portefeuilles pour soi (OPCVM, SCR, FCP...) ou pour autrui, l'affacturage, ainsi que les services d'auxiliaires financiers et d'assurance (courtiers, agents d'assurances...) et les activités de change.

105. Secteur comprenant toutes les activités immobilières. Ce secteur regroupe l'ensemble des activités immobilières. Il comprend la promotion immobilière ainsi que la location de logements ou d'autres biens immobiliers (bureaux, espaces commerciaux, garages, parkings, gardes-meubles ...) y compris lorsque la location s'accompagne de prestations accessoires ou lorsqu'elle concerne un immeuble muni de son mobilier ou de ses équipements, ou encore l'activité d'intermédiaires en transactions immobilières et de gestionnaires de biens immobiliers. Relèvent donc notamment de ce secteur, les marchands de biens, les agences immobilières ainsi que la location de logements nus ou meublés.

Toutefois, ne relèvent pas de ce secteur les activités de locations meublées lorsqu'elles constituent des hébergements touristiques de courte durée. Ainsi, les chambres d'hôtes, les gîtes ruraux et les meublés classés de tourisme seront présumés ne relevant pas du secteur des activités immobilières, lorsque les locations sont d'une durée limitée (location à la semaine, quinzaine ou au mois) et que les immeubles donnés en location sont affectés de manière continue à l'activité touristique. Il est également rappelé que les conventions d'hébergement qui, du fait des services fournis ou proposés, dépassent la simple jouissance du bien ne relèvent pas de ce secteur mais de la para-hôtellerie.

106. Secteur de la navigation de croisière et des locations sans opérateur. Aux termes de l'article 95 P de l'annexe II au CGI, les activités qui relèvent du secteur de la navigation de croisière sont celles qui sont organisées sur des navires autorisés à embarquer plus de cinquante passagers.

Les activités de location sans opérateur s'entendent des activités de mise à disposition du preneur, contre rémunération, d'un bien meuble corporel défini. La location peut être à court terme ou de longue durée. La mise à disposition d'un matériel incluant le personnel de conduite nécessaire ne relève pas de ce secteur.

Conformément au h du I de l'article 199 undecies B du CGI, les activités de location de véhicules automobiles, c'est-à-dire de voitures particulières de tourisme, et de navires de plaisance constituent des activités éligibles. Les navires de plaisance sont les navires utilisés pour une navigation touristique, à des fins exclusivement professionnelles, dans le cadre de relations commerciales normales, transportant moins de douze passagers, ou, pour les navires à voile, moins de trente personnes.

107. Secteur de la réparation automobile. Les activités qui relèvent de ce secteur s'entendent de l'ensemble des activités de réparation et d'entretien courant des véhicules automobiles, y compris les activités de dépannage, de remorquage routier et de contrôle technique. Toutefois, bien qu'elles relèvent de l'entretien courant, les activités de lavage de véhicules automobiles, qu'elles soient exercées manuellement ou au moyen de stations automatiques, sont considérées comme relevant du secteur du nettoyage.

108. Secteur des services fournis aux entreprises. Est exclu le secteur qui réunit notamment l'ensemble des activités juridiques, comptables et de conseil, les études de marché, l'ingénierie, les analyses, les essais, la publicité, le travail temporaire. Sont en revanche éligibles, la maintenance, les activités de nettoyage et de conditionnement à façon et les centres d'appels.

109. Secteur des activités de loisirs, sportives et culturelles. Le secteur des activités de loisirs, sportives et culturelles est exclu de l'avantage fiscal. Cela étant, les activités relevant de ce secteur sont éligibles lorsqu'elles s'intègrent directement et à titre principal à une activité hôtelière ou touristique et ne consistent pas en l'exploitation de jeux de hasard et d'argent. Par ailleurs, les activités de production et de diffusion audiovisuelle et cinématographiques sont également éligibles.

110. Secteur des activités associatives. Ce secteur comprend l'ensemble des activités réalisées par des organismes à but non lucratif (associations, fondations, syndicats, etc.) dont la gestion est désintéressée et qui ne concurrencent pas le secteur commercial. Sur ces notions, il convient de se reporter à l'instruction administrative du 15 septembre 1998 (BOI 4 H-5-98).

111. Secteur des activités postales. Le secteur des activités postales comprend principalement l'activité d'acheminement du courrier et des petits colis à domicile. Relèvent de ce secteur, les activités de collecte, de tri et de transport des lettres et colis postaux, y compris en express, et l'ensemble des services de livraison à domicile.

Les lettres et colis postaux dont l'acheminement relève de ce secteur sont ceux relevant du service universel postal tel qu'il est défini à l'article L. 1 du code des postes et des télécommunications, c'est-à-dire les lettres et colis d'un poids inférieur ou égal à vingt kilogrammes, les envois recommandés et les envois à valeur déclarée.

c) Exercice exclusif de l'activité dans un secteur éligible

112. La société doit exercer exclusivement ses activités dans les secteurs éligibles. Cette condition sera considérée comme satisfaite lorsque la valeur d'origine des éléments d'actif non nécessaires à l'exercice de l'activité relevant des secteurs éligibles à la réduction d'impôt n'excède pas 10 % du montant total de l'actif brut.

113. Calcul de la proportion de 10 %. Pour le calcul de la proportion de 10 %, la valeur totale des biens non nécessaires à l'activité relevant des secteurs concernés est rapportée au total de l'actif brut, ce dernier comprenant toutes les valeurs d'actif.

La valeur à retenir pour le calcul du pourcentage de 10 % est la valeur d'origine pour laquelle ces éléments sont inscrits au bilan de l'entreprise propriétaire. Elle est appréciée au moment de la souscription : la réduction pourrait s'avérer abusive et être remise en cause s'il apparaissait que l'actif de la société n'a été composé que momentanément comme prévu. La valeur des biens à retenir pour la détermination de l'actif brut doit être la valeur d'origine de ces biens.

114. Eléments d'actifs non nécessaires à l'activité. Sont notamment présumés n'être pas nécessaires à l'exercice de l'activité ouvrant droit à réduction d'impôt :

- les terrains inscrits à l'actif de l'entreprise depuis au moins deux ans et non affectés à l'activité professionnelle au moment de la souscription. Il est précisé que les sols des bâtiments à usage professionnel et les terrains en formant une dépendance immédiate sont considérés comme affectés à l'exercice de l'activité professionnelle. Toutefois, les immeubles loués à une autre entreprise pour l'exercice de son activité dans les secteurs concernés sont considérés comme affectés à l'exercice de l'activité ouvrant droit à réduction d'impôt lorsque les conditions ci-après sont remplies : l'entreprise utilisatrice aurait dû pouvoir bénéficier, en cas d'acquisition directe du bien, de la déduction prévue à l'article 217 undecies du CGI ; le bien doit être mis à la disposition de cette entreprise dans le cadre d'une location de longue durée.

S'agissant des biens mobiliers, la location de longue durée s'entend d'un contrat couvrant la période normale d'utilisation du bien, étant précisé que tout contrat d'une durée au moins égale à cinq ans est présumé répondre à cette condition. Si la location porte sur un immeuble à usage industriel ou hôtelier, la durée du bail devra être de neuf années au moins ;

- les immeubles donnés en location ou mis à la disposition privative de dirigeants, d'associés ou de tiers (à titre, par exemple, de résidence principale ou de résidence secondaire) ;

- les véhicules affectés à un usage privatif ;

- les véhicules de tourisme : ils ne sont considérés comme affectés à l'activité que pour la fraction de leur valeur d'origine calculée, éventuellement, en proportion de la part d'utilisation professionnelle ;

- les biens ou droits générateurs de dépenses et charges de toute nature (y compris l'amortissement) exclues des charges déductibles en application de l'article 39-4 du CGI : bateaux de plaisance à voile ou à moteur, résidence de plaisance ou d'agrément, propriétés ou droits utilisés pour la chasse ou l'exercice non professionnel de la pêche. Il est précisé, néanmoins, que les véhicules et biens générateurs de dépenses somptuaires sont considérés comme nécessaires à l'exercice de l'activité, lorsqu'il peut être prouvé que l'entreprise a pour objet exclusif leur fabrication ;

- les prêts consentis par l'entreprise, sans qu'il y ait de lien direct avec l'exploitation et notamment au profit de ses dirigeants ou des membres de leurs familles. En revanche, les prêts consentis aux filiales peuvent être considérés comme professionnels, dans la mesure où l'entreprise emprunteuse les affecte elle-même au financement d'un besoin professionnel. Cette mesure est subordonnée à la condition que la société prêteuse remplisse à l'égard de sa filiale emprunteuse les conditions prévues à l'article 145 du CGI relatives à l'application du régime des sociétés mères ;

- les valeurs réalisables à court terme et disponibles d'une société (y compris les titres de placement), dans la mesure où elles excèdent les dettes à court terme (y compris les comptes courants d'associés) et si cet

excédent apparaît comme anormal. Le caractère normal ou anormal de l'excédent ne peut être établi que d'après des critères tels que la taille et le secteur de la société et l'évolution régulière ou irrégulière du ratio (liquidités et placements financiers assimilés) / (valeurs réalisables à court terme et disponibles). En dehors de ces situations exceptionnelles, les titres de placement et les liquidités doivent être présumés avoir un caractère professionnel ;

- les titres de participation détenus par l'entreprise dans les sociétés dont les activités ne relèvent pas des secteurs définis ci-dessus.

4. Nature des investissements productifs

115. Pour permettre à leurs souscripteurs de bénéficier de la réduction d'impôt, les sociétés doivent réaliser des investissements productifs neufs outre-mer.

116. Investissement productif. La notion même d'investissement productif implique l'acquisition ou la création de moyens d'exploitation, permanents ou durables capables de fonctionner de manière autonome. L'investissement productif doit être propriété pleine et entière de la société qui l'inscrit à l'actif de son bilan, ce qui exclut notamment le démembrement des droits de propriété.

Les investissements réalisés dans le cadre d'une concession de service public local à caractère industriel et commercial peuvent toutefois bénéficier de l'aide fiscale quelles que soient la nature des biens et leur affectation finale. Il en est ainsi des biens dits « de retour » qui reviennent obligatoirement à l'autorité concédante en fin de contrat et sont considérés comme lui appartenant ab initio. Voir pour plus de précisions, l'instruction administrative publiée dans la série 5 B qui commente les dispositions de l'article 199 undecies B du CGI.

117. Investissement neuf. A l'exception de certaines opérations de rénovation, seuls les investissements réalisés en biens neufs sont admis. Doit être considéré comme neuf, un bien qui vient d'être fabriqué ou construit et qui n'a pas encore été utilisé. En règle générale, les biens neufs doivent donc être achetés directement à des fabricants ou des commerçants revendeurs. Ils peuvent également être construits par l'entreprise elle-même.

Toutefois, dans l'hypothèse où elle serait rachetée à une entreprise, une immobilisation devrait être regardée comme ayant conservé son état neuf, bien qu'elle ait déjà fait l'objet d'une première vente à un utilisateur, si le rachat a lieu peu de temps après la première acquisition et avant toute mise en service.

118. Immobilisations corporelles amortissables. Il doit s'agir d'immobilisations corporelles et amortissables. Par suite, les immobilisations non amortissables telles que notamment les fonds de commerce, les titres de placement ou de participation ainsi que les terrains et améliorations foncières permanentes ne sont pas admises.

L'application de cette règle au secteur de l'agriculture conduit à exclure les dépenses d'acquisition ou de mise en valeur des terres agricoles : en effet, les terres agricoles et les améliorations foncières permanentes ne peuvent pas être amorties, même si elles sont inscrites au bilan. Toutefois, s'agissant des terrains, il est admis de prendre en compte le prix de revient, hors TVA déductible, des terrains d'assiette des bâtiments et des terrains formant une dépendance indispensable et immédiate de ces constructions au sens du 4° de l'article 1381 du CGI.

Sont également exclues toutes les immobilisations incorporelles, telles que notamment les brevets, les savoir-faire, les procédés techniques et les logiciels, lorsque ces derniers ne remplissent pas les conditions énoncées ci-dessous.

119. Travaux de rénovation et de réhabilitation. Les investissements peuvent consister en la réalisation de travaux de rénovation et de réhabilitation d'hôtel, de résidence de tourisme et de village de vacances classés.

120. Logiciels. Les investissements peuvent consister en la réalisation de logiciels qui sont nécessaires à l'utilisation des investissements éligibles, lorsque ces logiciels constituent des éléments de l'actif immobilisé (voir pour plus de précisions l'instruction administrative publiée dans la série 5 B commentant les dispositions de l'article 199 undecies B du CGI).

5. Affectation des investissements

121. Délai de réalisation. 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 (voir n° 214. et s.).

122. Conservation et affectation pendant une certaine durée. La société bénéficiaire des souscriptions doit s'engager à conserver les investissements et à les maintenir affectés à l'exploitation pendant cinq ans ou pendant leur durée normale d'utilisation si elle est inférieure.

123. Conservation et affectation continues. En principe, à l'intérieur de ce délai, si le bien cesse d'être affecté à l'exploitation ou si l'entreprise cède le bien ou cesse son activité, la réduction d'impôt fait l'objet d'une reprise au titre de l'année au cours de laquelle intervient l'un quelconque de ces événements.

Toutefois, la reprise de la réduction peut être écartée si les investissements concernés sont compris dans un apport partiel d'actif réalisé sous le bénéfice de l'article 210 B du CGI ou si la société qui en est propriétaire fait l'objet d'une absorption soumise au régime de l'article 210 A du code déjà cité. Le maintien de la réduction d'impôt 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 pour l'application de la réduction d'impôt 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.

B. SOUSCRIPTIONS EN NUMERAIRE AU CAPITAL DE SOCIETES AYANT POUR OBJET LE FINANCEMENT D'ENTREPRISES EXERCANT EXCLUSIVEMENT LEUR ACTIVITE OUTRE-MER (SOFIOM)

124. Le g du 2 de l'article 199 undecies A du CGI prévoit que la réduction d'impôt s'applique aux souscriptions en numéraire, agréées par le ministre chargé du budget, au capital de sociétés dont l'objet est le financement d'entreprises exerçant exclusivement leur activité outre-mer dans des secteurs éligibles à l'aide fiscale (SOFIOM).

L'article 46 AG quindecies de l'annexe III au CGI (issu du décret 2004-393 du 4 mai 2004) précise les caractéristiques des souscriptions au capital des SOFIOM, ainsi que les modalités de financement des entreprises par ces sociétés spécialisées.

Sur la période d'investissement, voir l'annexe VIII à la présente instruction.

1. Sociétés concernées

125. SOFIOM. Ouvrent droit à la réduction d'impôt les souscriptions en numéraire, agréées par le ministre chargé du budget, au capital de sociétés qui ont pour objet le financement par souscriptions en numéraire au capital ou par prêts participatifs, selon des modalités et limites fixées par l'article 46 AG quindecies de l'annexe III au CGI, d'entreprises exerçant leur activité exclusivement outre-mer dans un secteur éligible à l'article 199 undecies B du CGI et qui affectent ces prêts et souscriptions à l'acquisition et à l'exploitation d'investissements productifs neufs.

Aux termes de l'article 46 AG quindecies de l'annexe III au CGI, les SOFIOM doivent revêtir la forme de sociétés anonymes et être soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

126. Souscriptions concernées. Les souscriptions au capital d'une SOFIOM donnent lieu à l'attribution d'actions qui doivent revêtir la forme nominative. Une même personne ne peut détenir plus de 5 % du capital. En outre, les personnes physiques qui ont entre elles des liens de nature à établir une véritable communauté d'intérêts ne peuvent détenir ensemble plus de 25 % de ce même capital.

Les souscripteurs des actions d'une SOFIOM ne peuvent se voir offrir une garantie de rachat de leurs actions pour un prix supérieur à 75 % de leur valeur nominale.

127. Non-cumul. Les SOFIOM ne bénéficient pas, pour la détermination de leur propre résultat, des déductions prévues à l'article 217 undecies du CGI.

2. Utilisation des investissements

128. Affectation des souscriptions. Chaque SOFIOM doit financer au minimum dix entreprises exerçant leur activité exclusivement outre-mer dans un secteur éligible défini à l'article 199 undecies B, I du CGI, sans lien de capital entre elles.

95 % du montant des souscriptions en numéraire agréées par le ministre chargé du budget doivent être affectés au financement, par souscriptions en numéraire au capital ou par prêts participatifs, d'entreprises exerçant leur activité exclusivement outre-mer dans un secteur éligible défini à l'article 199 undecies B précité (voir supra n° 93. et s.).

Aux termes de l'article 46 AG quindecies, III de l'annexe III au CGI, une SOFIOM ne peut détenir une participation supérieure à un seuil atteignant la minorité de blocage du capital de l'entreprise exerçant son activité

exclusivement outre-mer dans un secteur éligible défini à l'article 199 undecies B, I du CGI. Pour l'appréciation du pourcentage de détention, il n'est pas tenu compte des titres devant être cédés par la SOFIOM en application du V de l'article 46 AG quindecies précité.

129. Prêt participatif. Conformément à l'article 46 AG quindecies, IV de l'annexe III au CGI, la part des prêts participatifs dans le total du financement de l'investissement apporté par la SOFIOM à l'entreprise exerçant exclusivement son activité outre-mer ne peut excéder 70 %.

La rémunération d'un prêt participatif accordé par une SOFIOM ne peut excéder le dernier taux issu du calcul mentionné à l'article 39, 1-3° du CGI connu à la date de ce prêt, majoré au maximum de 1,5 point. En outre, le taux d'intérêt fixe ne peut être supérieur à la moitié du taux d'intérêt légal à la date de la réalisation de l'opération.

130. Délai d'affectation de la souscription. Dans les douze mois de la clôture des souscriptions agréées, les sommes correspondantes doivent être affectées par l'entreprise exerçant exclusivement son activité outre-mer à l'acquisition ou à la création d'un investissement productif neuf en vue de son exploitation par cette même entreprise pendant la période minimale de cinq ans suivant cette clôture (CGI art. 46 AG quindecies, III).

3. Rétrocession d'une partie de l'avantage fiscal

131. L'équivalent de 60 % de la réduction d'impôt obtenue par le souscripteur doit bénéficier à l'entreprise qui acquiert et exploite l'investissement.

Aux termes du V de l'article 46 AG quindecies de l'annexe III au CGI, la rétrocession doit être organisée par la cession, par la SOFIOM, de titres de l'entreprise exerçant exclusivement son activité outre-mer.

A hauteur du montant de cette rétrocession, la SOFIOM procède à la cession de ses titres, dans les douze mois de la clôture des souscriptions agréées au capital de la SOFIOM, à l'entreprise exerçant exclusivement son activité outre-mer pour un euro symbolique ; la moins-value correspondante est déductible de l'assiette de l'impôt sur les sociétés pour 15 % de son montant.

4. Agrément de la souscription

132. Les souscriptions ouvrant droit à la réduction d'impôt doivent être agréées par le ministre chargé du budget. Aux termes du VI de l'article 46 AG quindecies de l'annexe III au CGI, l'agrément prévu à l'article 199 undecies A du CGI est délivré dans les conditions prévues à l'article 1649 nonies du même code et après avis du ministre chargé de l'outre-mer :

- si l'investissement financé, en tout ou partie, par la SOFIOM présente un intérêt économique pour la collectivité d'outre-mer où il est réalisé ;

- s'il poursuit comme l'un de ses buts principaux la création ou le maintien d'emplois dans cette collectivité ;

- s'il s'intègre dans la politique d'aménagement du territoire, de l'environnement et de développement durable ;

- et si les modalités de réalisation de l'opération financée par la SOFIOM permettent de garantir la protection des investisseurs.

C. SOUSCRIPTIONS EN NUMERAIRE AU CAPITAL DE SOCIETES SOUMISES A L'IMPOT SUR LES SOCIETES ET QUI SONT EN DIFFICULTE AU SENS DE L'ARTICLE 44 SEPTIES DU CGI

133. Le h du 2 de l'article 199 undecies A du CGI prévoit que la réduction d'impôt s'applique, sur agrément, aux souscriptions en numéraire au capital des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés exerçant exclusivement leurs activités dans les départements d'outre-mer dans un secteur éligible et qui sont en difficulté au sens de l'article 44 septies du CGI.

Sur la nature des souscriptions, les caractéristiques des sociétés, il convient de se reporter aux n°s **89.** à **114.**, sous réserve des précisions suivantes.

Sur la période d'investissement, voir l'annexe VIII à la présente instruction.

1. Conditions tenant aux sociétés éligibles

134. Le régime particulier concerne les souscriptions aux augmentations de capital de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés exerçant exclusivement leur activité outre-mer dans l'un des secteurs éligibles et qui sont en difficulté au sens de l'article 44 septies du CGI.

135. Sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés. La société bénéficiaire de la souscription doit être soumise, de plein droit ou sur option, à l'impôt sur les sociétés. Les sociétés ou groupements dont les résultats sont soumis à l'impôt sur le revenu sont donc exclus.

136. État de difficulté. Le régime concerne les sociétés qui sont en difficulté au sens de l'article 44 septies du CGI. La situation de difficulté résulte de l'engagement d'une procédure de redressement judiciaire. Toutefois, en l'absence de l'ouverture d'une telle procédure, la société peut être considérée en difficulté si sa situation financière rend imminente la cessation de son activité. L'arrêt de l'exploitation ne doit pas seulement être rendu probable par des événements en cours, mais doit présenter un caractère inévitable. Dans cette situation, la demande d'agrément ne peut être présentée que si le CIRI ou le CODEFI ont statué sur l'état de difficulté et ont mis au point ou approuvé le projet de reprise et de redressement ainsi que le plan de financement correspondant.

137. Activité de la société. La société doit exercer son activité dans l'un des secteurs éligibles au régime d'aide fiscale à l'investissement outre-mer. La durée d'activité de la société dans un secteur éligible est sans incidence sur le bénéfice du régime. Par ailleurs, la société doit exercer son activité exclusivement dans les départements (ou territoires) situés outre-mer. Dès lors, les souscriptions au capital des sociétés qui exercent conjointement une activité en métropole ou à l'étranger et dans les départements et collectivités d'outre-mer n'ouvrent pas droit au bénéfice du dispositif. Les sociétés dont le siège administratif serait établi en métropole ou à l'étranger sont également exclues du dispositif même si les installations de production sont situées exclusivement outre-mer. Les souscriptions au capital des sociétés dont l'activité est répartie sur plusieurs départements ou collectivités d'outre-mer peuvent ouvrir droit au bénéfice du régime à condition que ces sociétés n'aient pas d'activité en France métropolitaine ou à l'étranger.

2. Conditions relatives aux souscriptions concernées

a) Conditions tenant aux souscripteurs

138. L'augmentation de capital ne doit pas être souscrite par les associés ou anciens associés de la société en difficulté. En outre, l'augmentation de capital doit permettre aux nouveaux souscripteurs de détenir plus de 50 % du capital de la société en difficulté.

139. Associés et anciens associés. La réduction d'impôt n'est applicable que si les personnes qui ont été associées, directement ou indirectement, de la société en difficulté à un moment quelconque au cours de l'une des cinq années précédant la souscription à l'augmentation de capital, quelle que soit l'importance de leur participation, ne participent pas à l'augmentation de capital en cause. Les associés indirects s'entendent des personnes associées de la société en difficulté par l'intermédiaire d'une ou de plusieurs personnes morales.

Quand l'augmentation du capital est répartie en plusieurs opérations sur la période de trois ans prévue par le texte (voir n° 150.), les souscripteurs qui participent à plusieurs de ces opérations ne sont pas considérés comme des anciens associés au sens de ces dispositions.

140. Détention majoritaire. Le montant de l'augmentation de capital de la société en difficulté doit permettre à l'ensemble des souscripteurs qui participent à l'opération de détenir globalement plus de 50 % des droits de vote et des droits à dividende.

Cette condition doit être remplie dès la première opération, et pour chaque opération suivante quand plusieurs augmentations de capital sont réalisées dans le délai de trois ans à compter de la décision d'agrément.

b) Conditions tenant aux augmentations de capital éligibles

141. La réduction d'impôt n'est applicable qu'aux souscriptions réalisées dans le cadre d'augmentations de capital qui interviennent dans les trois années qui suivent la décision d'agrément. Le délai est décompté de la date de la décision d'agrément jusqu'à la date de clôture de chaque souscription, de quantième à quantième.

Il n'est pas exigé que le produit de la souscription soit affecté à la réalisation d'investissements productifs déterminés.

3. Agrément

142. Les souscriptions aux augmentations de capital des entreprises en difficulté sont soumises à agrément préalable du ministre chargé du budget.

TITRE 2 : MODALITES D'APPLICATION DE LA REDUCTION D'IMPOT

143. La base de la réduction d'impôt est constituée par le prix de revient ou le prix d'acquisition du logement, éventuellement plafonnée, le montant des travaux de réhabilitation ou le prix de souscription des parts ou actions (Chapitre 1). Le taux de la réduction d'impôt varie selon la nature de l'investissement réalisé et pour les investissements locatifs, selon que le bien est donné en location dans le secteur libre ou dans le secteur intermédiaire (Chapitre 2).

CHAPITRE 1 : BASE DE LA REDUCTION D'IMPOT

144. La base de la réduction d'impôt est constituée par le prix de revient ou le prix d'acquisition du logement, le montant des travaux de réhabilitation ou le prix de souscription des parts ou actions (A). Elle est plafonnée, pour les investissements immobiliers, à un montant fixé par mètre carré de surface habitable (B). Elle est répartie sur cinq ans en principe et sur dix ans pour l'acquisition ou la construction d'un immeuble neuf que le propriétaire prend l'engagement d'affecter à son habitation principale (C).

A. BASE DE CALCUL

145. Construction ou acquisition de logements. Le prix de revient du logement s'entend de tous les éléments constitutifs du coût de la construction. Il s'agit :

- en cas de construction : du prix du terrain dans la limite de 2 500 m² comprenant, outre le prix en principal, les honoraires de notaire et les droits d'enregistrement, des frais d'architecte, du prix d'achat des matériaux, des mémoires des entrepreneurs et autres frais généraux engagés pour la construction ;

- en cas d'acquisition : du prix effectivement versé (terrain et construction), majoré des frais d'acquisition : honoraires de notaire, commissions versées aux intermédiaires, droits de timbre, taxe de publicité foncière, droits d'enregistrement ou TVA.

Ce prix doit être diminué des remises, réductions, primes ou bonifications dont peut bénéficier l'acquéreur.

En cas d'acquisition d'un local à usage mixte, le prix de revient ou d'acquisition est retenu, pour le calcul de la réduction d'impôt, dans la limite du rapport existant entre la surface affectée à l'habitation principale et ses dépendances (caves, greniers, terrasses, etc.) et la superficie totale du local. En cas de reconstruction d'un immeuble qui était précédemment à usage mixte, la totalité du prix de revient ou d'acquisition du nouvel immeuble peut ouvrir droit à réduction d'impôt si le local issu de la transformation est affecté à usage exclusif d'habitation. Si tel n'est pas le cas, seule la fraction du prix correspondant aux logements issus de la transformation est retenue.

146. Travaux de réhabilitation. La base de la réduction d'impôt est constituée par le montant des travaux tels que définis aux n^{os} 44. à 49. à l'exclusion du prix d'acquisition du logement.

Seules ouvrent droit à réduction d'impôt les dépenses effectivement supportées par le contribuable. Elles s'entendent donc, lorsqu'il y a lieu, sous déduction des primes, aides ou subventions apportées au contribuable pour la réalisation des travaux.

La réduction d'impôt s'applique à la somme du coût des matériaux ou équipements utilisés pour la réalisation des travaux et de la main d'œuvre correspondante, tels qu'ils figurent sur la facture délivrée par l'entreprise. Dès lors que les travaux de réhabilitation doivent être réalisés par une entreprise, le coût des matériaux ou équipements acquis directement par le contribuable est exclu de la base de la réduction d'impôt quand même ces matériaux ou équipements seraient installés par une entreprise.

147. Souscription de parts ou de titres. En cas de souscription de parts ou de titres de sociétés visées à l'article 199 undecies A du CGI, la réduction est calculée sur le prix de souscription de parts ou actions ou sur le montant des souscriptions en numéraire effectivement acquitté. Ces sommes comprennent, le cas échéant, le montant de la prime d'émission. L'acquisition de droits de souscription n'ouvre pas droit à réduction.

148. Indivision. Lorsque le bien a été acquis par une indivision autre que successorale, la base de la réduction d'impôt est égale aux sommes effectivement payées par chaque indivisaire.

B. PLAFONNEMENT DE LA BASE

149. Investissements plafonnés. La base de la réduction est plafonnée à un montant par mètre carré de surface habitable pour les investissements constitués par :

- l'acquisition ou la construction d'un immeuble que le propriétaire prend l'engagement d'affecter à sa résidence principale ou à la location nue ;
- la souscription de parts ou d'actions de sociétés dont l'objet réel est exclusivement de construire des logements neufs situés outre-mer ;
- la souscription au capital de SCPI ;
- la réalisation de travaux de réhabilitation, uniquement pour les logements donnés en location nue dans le secteur « libre ».

150. Surface à prendre en compte. La surface à prendre en compte s'entend de la surface habitable au sens de l'article R. 111-2 du code de la construction et de l'habitation (CGI, ann. III, art. 46 AG terdecies). Elle est précisée au n° 73..

151. TVA. Il est précisé que pour l'appréciation du plafond applicable, la limite de 1800 € par mètre carré doit être, le cas échéant, majorée de la TVA applicable puis multipliée par le nombre de mètres carrés de surface habitable.

152. Montant du plafonnement en 2003. La base de la réduction est plafonnée en 2003 à 1 750 € hors taxes par mètre carré de surface habitable.

153. Montant du plafonnement en 2004. La limite de 1750 € hors taxes par mètre carré de surface habitable est portée pour l'année 2004 à 1 778 € HT en Nouvelle-Calédonie, 1 761 € HT en Polynésie française et 1 796 € HT pour les départements et collectivités d'outre-mer qui ne sont pas dotés d'un index de la construction.

La limite a été relevée dans la même proportion que la variation de l'index de la construction publié par l'institut de la statistique de chaque collectivité, lorsqu'il existe. Ainsi, ce plafond a été révisé dans la même proportion que la variation la plus élevée de la moyenne annuelle des index de la construction de la Polynésie française et de la Nouvelle-Calédonie. Pour le calcul de ces plafonds il a été fait application en Polynésie française de la dernière variation annuelle publiée par l'Institut statistique de la Polynésie française et en Nouvelle-Calédonie de la dernière variation annuelle publiée par l'Institut territorial de la statistique et des études économiques au 1^{er} décembre de l'année qui précède celle de la conclusion du bail.

En ce qui concerne les départements d'outre-mer et collectivités qui ne sont pas dotés d'un index de la construction, le plafond a été relevé, à titre de mesure de tempérament, dans la même proportion que l'indice national mesurant le coût de la construction publié par l'Institut national de la statistique et des études économiques.

154. Montant du plafonnement en 2005. La limite pour 2005 est fixée à 1 800 € HT pour l'ensemble des collectivités : départements d'outre-mer, Saint-Pierre-et-Miquelon, Mayotte, Nouvelle-Calédonie, Polynésie française, îles Wallis et Futuna, îles de l'océan Indien et îles Eparses et Terres australes et antarctiques françaises (voir n° 17.).

Cette limite sera relevée chaque année, à compter de 2006, de la même manière pour l'ensemble des collectivités d'outre-mer, y compris la Nouvelle-Calédonie et la Polynésie française. Elle sera relevée chaque année au 1^{er} janvier en fonction de la variation de la moyenne sur quatre trimestres de l'indice national mesurant le coût de la construction publié par l'Institut national de la statistique et des études économiques. La moyenne sera celle des quatre indices connus au 1^{er} novembre qui précède la date de référence.

C. REPARTITION DE LA BASE

155. Durée de l'étalement. La réduction d'impôt est en principe étalée sur cinq ans. Chaque année, la base de la réduction d'impôt est égale à 20 % des sommes effectivement payées au 31 décembre de l'année au cours de laquelle le droit à réduction d'impôt est né.

Par exception, elle est étalée sur dix ans pour l'acquisition ou la construction d'un immeuble neuf que le propriétaire prend l'engagement d'affecter dès l'achèvement ou l'acquisition si elle est postérieure à son habitation principale pendant cinq ans. Chaque année, la base de la réduction d'impôt est égale à 10 % des sommes effectivement payées au 31 décembre de l'année au cours de laquelle le droit à réduction est né.

156. Sommes effectivement versées au 31 décembre. Seules les sommes effectivement versées, quelle que soit l'origine des fonds (empruntés ou non), à cette date, ouvrent droit à réduction d'impôt. Les versements effectués postérieurement au 31 décembre de l'année au cours de laquelle le droit à réduction est né (solde versé par exemple à la remise des clefs en cas d'acquisition en état futur d'achèvement, versements complémentaires en cas de travaux supplémentaires imprévus...) sont exclus de la base ouvrant droit à réduction d'impôt.

En cas de versements échelonnés (vente en l'état futur d'achèvement notamment), les versements antérieurs sont additionnés aux sommes versées l'année ouvrant droit à réduction. Le total ainsi obtenu est réparti sur cinq ou dix ans.

Exemple : acquisition en l'état futur d'achèvement le 1^{er} juillet 2005 d'un appartement au prix de 120 000 € avec versement de 25 % du prix soit 30 000 €.

Achèvement de l'immeuble le 1^{er} juin 2006 avec versement du solde soit 90 000 €. En 2006, la base de la réduction d'impôt sera égale à $(30\,000\text{ €} + 90\,000\text{ €}) \times 20\% = 24\,000\text{ €}$.

En 2007, 2008, 2009 et 2010, la base sera également de 24 000 €.

CHAPITRE 2 : TAUX DE LA REDUCTION D'IMPOT

157. Le taux de la réduction d'impôt varie selon la nature de l'investissement réalisé et pour les investissements locatifs, selon que le bien est donné en location dans le secteur libre ou dans le secteur intermédiaire. Il est majoré lorsque le logement est situé dans une zone urbaine sensible et/ou se trouve doté d'équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable.

A. TAUX INITIAL

158. Taux de 25 %. La réduction d'impôt est égale à 25 % de la base définie aux n°s **144.** à **156.** pour les investissements suivants :

- l'acquisition ou la construction d'un immeuble neuf que le propriétaire prend l'engagement d'affecter à son habitation principale pendant cinq ans ;

- la réalisation de travaux de réhabilitation par une entreprise sur des logements achevés depuis plus de quarante ans que le propriétaire prend l'engagement d'affecter à son habitation principale ou de louer nu pendant cinq ans.

159. Taux de 40 %. Le taux est porté à 40 % en cas :

- d'acquisition ou de construction d'un immeuble neuf que le propriétaire prend l'engagement de louer nu dans le secteur libre, dans les six mois de l'achèvement ou de l'acquisition si elle est postérieure, pendant cinq ans au moins à des personnes autres que son conjoint ou un membre de son foyer fiscal, qui en font leur habitation principale ;

- de souscription de parts ou actions de sociétés dont l'objet réel est exclusivement de construire des logements neufs situés outre-mer et qu'elles donnent en location nue dans le secteur libre pendant cinq ans au moins à compter de leur achèvement, à des personnes autres que les associés de la société, leur conjoint ou les membres de leur foyer fiscal, qui en font leur habitation principale ;

- de souscription au capital de SCPI, lorsqu'elles s'engagent à affecter intégralement le produit de la souscription annuelle, dans les six mois qui suivent la clôture de celle-ci, à l'acquisition de logements neufs situés outre-mer et affectés pour 90 % au moins de leur surface à usage d'habitation. Elles doivent s'engager à louer les logements nus pendant cinq ans au moins à compter de leur achèvement ou de leur acquisition si elle est postérieure à des locataires, autres que les associés de la société, leur conjoint ou les membres de leur foyer fiscal, qui en font leur habitation principale. Les souscripteurs doivent s'engager à conserver les parts pendant cinq ans au moins à compter de ces mêmes dates.

Taux de 50 %. Le taux de la réduction d'impôt est fixé à 50 % pour :

- les trois catégories d'investissements éligibles au taux de 40 %, lorsque l'investissement est réalisé dans le secteur du logement intermédiaire dans les conditions définies aux n°s **69.** à **86.** ;

- la souscription en numéraire au capital des sociétés de développement régional (SDR) des départements, territoires et collectivités d'outre-mer ou de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun effectuant dans les douze mois de la clôture de la souscription des investissements productifs neufs outre-mer et dont l'activité réelle se situe dans les secteurs éligibles pour l'application des dispositions du I de l'article 199 undecies B. La société doit s'engager à maintenir l'affectation des biens à l'activité dans les secteurs visés ci-dessus pendant les cinq ans qui suivent leur acquisition ou pendant leur durée normale d'utilisation si elle est inférieure. Les souscripteurs doivent s'engager à conserver les parts pendant cinq ans au moins à compter de la souscription ;

- les souscriptions en numéraire, agréées par le ministre chargé du budget, au capital de sociétés qui ont pour objet le financement (SOFIOM) par souscriptions en numéraire au capital ou par prêts participatifs d'entreprises exerçant leur activité exclusivement outre-mer dans un secteur éligible défini au I de l'article 199 undecies B et qui affectent ces prêts et souscriptions à l'acquisition et à l'exploitation d'investissements productifs neufs ;

- les souscriptions en numéraire au capital de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés et qui sont en difficulté au sens de l'article 44 septies du CGI.

B. MAJORATION DU TAUX

160. Logements situés dans une zone urbaine sensible. Pour les investissements réalisés dans le secteur du logement, les taux de réduction d'impôt sont majorés de dix points lorsque le logement est situé dans une zone urbaine sensible (ZUS) définie au 3 de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire.

Les zones urbaines sensibles sont caractérisées par la présence de grands ensembles ou de quartiers d'habitat dégradé et par un déséquilibre accentué entre l'habitat et l'emploi. Elles comprennent les zones de redynamisation urbaine et les zones franches urbaines. Dans les départements d'outre-mer et la collectivité territoriale de Mayotte, ces zones sont délimitées en tenant compte des caractéristiques particulières de l'habitat local. La liste des zones urbaines sensibles est fixée par décret.

Le décret n° 96-1156 du 26 décembre 1996 modifié par les décrets n° 2001-253 du 26 mars 2001 et n° 2001-707 du 31 juillet 2001 délimite les quartiers et communes situés dans les départements d'outre-mer et à Mayotte qui font partie des zones urbaines sensibles.

161. Réalisation de dépenses d'équipements de production d'énergie. Une majoration de quatre points du taux de la réduction d'impôt s'applique, lorsque des dépenses d'équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable sont réalisées dans le logement.

Les équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable font l'objet d'une liste fixée par l'article 1^{er} de l'arrêté ministériel du 10 juin 2004 codifié sous l'article 18-0 bis de l'annexe IV au CGI (cf. annexe II à la présente instruction). Cette liste est limitative. Il s'agit :

- des équipements de chauffage ou de production d'eau chaude fonctionnant à l'énergie solaire ;
- des systèmes de fourniture d'électricité à partir de l'énergie solaire, éolienne, hydraulique ou de biomasse ;
- des pompes à chaleur ;
- des équipements de chauffage ou de production d'eau chaude fonctionnant au bois ou autres biomasses tels que les poêles, les foyers fermés, les inserts des cheminées intérieures et les chaudières.

Le relèvement de quatre points du taux de la réduction d'impôt s'applique sur le prix d'acquisition ou de revient du logement et non sur le seul coût des travaux d'installation des équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable. La circonstance que les équipements de production d'énergie renouvelable aient été installés par le contribuable lui-même, et non par une entreprise, ne fait pas obstacle au bénéfice de la majoration du taux de la réduction d'impôt.

162. Souscription. En cas d'investissement réalisé sous forme de souscription, les taux de réduction d'impôt n'ouvrent droit à majoration qu'à la condition que l'ensemble des logements acquis ou construits au moyen de la

souscription soient situés en Z.U.S. ou/et soient munis d'équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable.

CHAPITRE 3 : MODALITES D'IMPUTATION DE LA REDUCTION D'IMPOT

A. FAIT GENERATEUR

163. Acquisition ou construction d'un logement. Le fait générateur de la réduction d'impôt est constitué par la date d'achèvement des travaux de construction ou de l'acte d'acquisition du logement (et non par le paiement du prix de celui-ci).

La réduction est accordée pour la première fois au titre de l'année d'achèvement ou d'acquisition si celle-ci est postérieure. Ainsi, pour un logement acheté clés en mains, il convient de retenir l'année de l'acte d'acquisition. En revanche, pour un logement acquis en l'état futur d'achèvement, il convient de retenir l'année d'achèvement des travaux de construction de ce logement et non celle de l'acquisition.

164. Notion d'achèvement. Pour déterminer la date d'achèvement du logement ouvrant droit à réduction d'impôt, il convient de se référer aux conditions d'application de l'exonération temporaire de taxe foncière sur les propriétés bâties pour les diverses catégories de constructions nouvelles, reconstructions et additions de construction, exposées dans la DB 6 C 1322.

Selon une jurisprudence constante du Conseil d'État, un logement est considéré comme achevé, lorsque l'état d'avancement des travaux en permet une utilisation effective, c'est-à-dire lorsque les locaux sont habitables. Tel est le cas, notamment, lorsque le gros œuvre, la maçonnerie, la couverture, les sols et les plâtres intérieurs sont terminés et les portes extérieures et fenêtres posées, alors même que certains aménagements d'importance secondaire et ne faisant pas obstacle à l'installation de l'occupant resteraient à effectuer (exemple : pose de papiers peints ou de moquette). Dans les immeubles collectifs, l'état d'avancement des travaux s'apprécie distinctement pour chaque appartement et non globalement à la date d'achèvement des parties communes.

165. Souscription de parts ou actions. La réduction d'impôt est accordée pour la première fois au titre de l'année de souscription des parts ou actions. Elle est pratiquée sur l'impôt correspondant aux revenus de l'année de souscription des parts et des quatre années suivantes.

166. Réalisation de travaux de réhabilitation. Le fait générateur de la réduction d'impôt est constitué par la date d'achèvement des travaux (art. 101 de la loi n° 2005-157 du 23 février 2005 relative au développement des territoires ruraux). La réduction d'impôt est pratiquée sur l'impôt correspondant aux revenus de l'année d'achèvement et des quatre années suivantes.

B. MODALITES D'IMPUTATION

167. Imputation. Conformément aux dispositions de l'article 197-I-5 du CGI, la réduction d'impôt s'impute uniquement sur l'impôt sur le revenu calculé par application du barème progressif, après application éventuelle de la décote et avant imputation, le cas échéant, des crédits d'impôt et des prélèvements ou retenues non libératoires.

En cas d'imposition d'après le taux effectif, la réduction d'impôt de l'article 199 undecies A du CGI, comme les autres réductions d'impôt, s'impute sur la cotisation exigible résultant de l'application du taux effectif aux seuls revenus de source française.

168. Non restitution. Lorsque l'impôt dû par le contribuable est inférieur au montant de la réduction d'impôt à laquelle ce dernier pourrait prétendre, l'excédent ne peut donner lieu ni à remboursement ni à report.

C. NON-CUMUL AVEC D'AUTRES AVANTAGES FISCAUX

169. Quand un contribuable bénéficie de la réduction d'impôt instituée par l'article 199 undecies A, les investissements y ouvrant droit sont exclus du bénéfice des avantages fiscaux suivants :

- déduction forfaitaire majorée dont bénéficient les propriétaires d'un logement ancien qu'ils affectent à la location en respectant des plafonds de loyers et de ressources des locataires (CGI, art. 31-I-1°-e, 4^{ème} alinéa) ;
- déduction au titre de l'amortissement des logements neufs donnés en location (CGI, art. 31-I-1°-f, g et h) ;

- imputation des déficits fonciers sur le revenu global pour un même logement ou une même souscription de titres (CGI, Art. 156-I-3°) ;
- placement sur un plan d'épargne en action (CGI, art.163 quinquies D-II-2) ;
- déduction en faveur des créateurs d'entreprise (CGI, art. 163 octodécies A) ;
- réduction d'impôt au titre de souscriptions au capital de sociétés non cotées remplissant certaines conditions (CGI, art. 199 terdecies-0A) ;
- déduction en faveur des investissements réalisés outre-mer (CGI, art. 217 undécies) ;
- exonération de droits de mutation à titre gratuit (CGI, art. 793-2-4° et 5°) ;
- abattement sur l'assiette du droit de vente dont bénéficie, sous certaines conditions, la première cession d'un immeuble acquis neuf et affecté pendant cinq ans à l'habitation principale (CGI, art. 1055 bis).

TITRE 3 : OBLIGATIONS DES CONTRIBUABLES ET DES SOCIETES DONT LES TITRES OUVRENT DROIT A REDUCTION D'IMPOT

170. L'article 46 AG quaterdecies de l'annexe III au CGI modifié par le décret n° 2004-523 du 10 juin 2004 fixe les obligations déclaratives particulières des contribuables et des entreprises qui souhaitent bénéficier des dispositions de l'article 199 undécies A du CGI.

A. OBLIGATIONS INCOMBANT A L'ENSEMBLE DES CONTRIBUABLES

171. Le V de l'article 46 AG quaterdecies de l'annexe III au CGI prévoit que, pour bénéficier de l'avantage fiscal prévu à l'article 199 undécies A du CGI, les contribuables sont tenus de joindre à la déclaration de revenus n° 2042 de chacune des années ouvrant droit au bénéfice de la réduction d'impôt une note annexe établie sur un imprimé fourni par l'administration et comportant, selon la nature des investissements et le taux qui leur est applicable, les modalités de calcul de la réduction d'impôt.

B. OBLIGATIONS INCOMBANT AUX ACQUEREURS OU CONSTRUCTEURS DE LOGEMENTS

172. Le bénéfice de la réduction est subordonné au fait que les contribuables s'engagent à utiliser le logement à titre d'habitation principale ou à le louer nu à usage d'habitation principale.

1. Logements utilisés à titre d'habitation principale par le propriétaire

173. Lorsque le logement neuf est destiné à devenir l'habitation principale du contribuable, ce dernier doit joindre à la déclaration des revenus de l'année au titre de laquelle la réduction est demandée :

1. L'engagement d'affecter le logement neuf à son habitation principale dès l'achèvement ou l'acquisition si elle est postérieure et à conserver cette affectation pendant cinq ans à compter de cette date. Cet engagement, fait sur papier libre, comporte les éléments suivants :

- a) l'identité et l'adresse du contribuable ;
- b) l'adresse et la surface habitable du logement concerné ;
- c) le prix de revient ou le prix d'acquisition du logement accompagné des justificatifs ;
- d) la date d'achèvement du logement ou de son acquisition si elle postérieure .

2. Une copie de la notification de l'arrêté délivrant le permis de construire, lorsqu'il s'agit d'un logement que le contribuable fait construire.

Un modèle d'engagement est joint en annexe I à la présente instruction.

174. Pour le bénéfice de la majoration du taux de la réduction d'impôt prévue en cas de réalisation dans les logements de dépenses d'équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable, les contribuables doivent également joindre à leur déclaration de revenus :

- soit une attestation du constructeur, du vendeur ou de l'entreprise ayant procédé à l'installation de ces équipements et comportant l'adresse de réalisation des travaux et la désignation de ces équipements ;

- soit une facture de ces dépenses d'équipements comportant, outre les mentions prévues à l'article 289 du CGI, l'adresse de réalisation des travaux, leur nature, la désignation et le montant de ces dépenses (CGI, ann. III, art 46 AG quaterdecies).

2. Logements loués nus à usage d'habitation principale du locataire

175. Lorsque le logement neuf est destiné à être loué à usage d'habitation principale du locataire, le propriétaire bailleur du logement doit joindre à la déclaration des revenus de l'année au titre de laquelle la réduction est demandée :

1. L'engagement de louer le logement non meublé, dans les six mois de l'achèvement ou de l'acquisition si elle est postérieure, à usage de résidence principale d'un locataire pendant cinq ans. Cette durée est portée à six ans lorsque la location est consentie dans le secteur intermédiaire. Cet engagement, fait sur papier libre, comporte les éléments suivants :

- a) l'identité et l'adresse du contribuable ;
- b) l'adresse et la surface habitable du logement concerné ;
- c) le prix de revient ou le prix d'acquisition du logement accompagné des justificatifs ;
- d) la date d'achèvement du logement ou de son acquisition si elle postérieure.

Lorsque le bien est loué à un organisme public ou privé pour le logement à usage d'habitation principale de son personnel, doivent également figurer le nom du sous-locataire et les nom et adresse de son employeur. Il en est de même en cas de changement de locataire ou de sous-locataire pendant la durée d'engagement.

Un modèle d'engagement est joint en annexe II à la présente instruction.

2. Une copie de la notification de l'arrêté délivrant le permis de construire, lorsqu'il s'agit d'un logement que le contribuable fait construire.

3. Une copie du bail.

4. Une copie de l'avis d'imposition ou de non-imposition du locataire ou du sous-locataire afférent aux revenus de l'année précédant celle de la conclusion du bail ou, à défaut, de l'année antérieure, lorsque la location est consentie dans le secteur intermédiaire.

176. Pour le bénéfice de la majoration du taux de la réduction d'impôt prévue en cas de réalisation dans les logements de dépenses d'équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable, les contribuables doivent également joindre à leur déclaration de revenus, les documents mentionnés au n° **175**.

177. Si un bail n'est pas signé à la date de souscription de la déclaration susvisée, les documents énumérés aux 1, 3 et 4 du n° **176**. sont joints à la déclaration de l'année au cours de laquelle le bail est signé. Il en est de même en cas de changement de locataire ou de sous-locataire pendant la durée de l'engagement.

178. Si l'investissement est réalisé par un enfant à charge, l'engagement signé par son représentant légal doit être joint à la déclaration du contribuable.

C. OBLIGATIONS INCOMBANT AUX CONTRIBUABLES REALISANT DES TRAVAUX DE REHABILITATION

179. Lorsque le logement réhabilité est destiné à devenir l'habitation principale du contribuable ou qu'il est destiné à être loué à usage d'habitation principale d'un locataire, le propriétaire du logement doit joindre à la déclaration des revenus de l'année au titre de laquelle la réduction d'impôt est demandée :

1. L'engagement d'affecter le logement réhabilité à son habitation principale pendant cinq ans, ou l'engagement de louer le logement nu dans les six mois qui suivent l'achèvement des travaux à usage de résidence principale d'un locataire pendant cinq ans. Cet engagement souscrit sur papier libre comporte les éléments suivants :

- a) l'identité et l'adresse du contribuable ;
- b) l'adresse et la surface habitable du logement concerné ;

- c) le prix de revient ou le prix d'acquisition du logement accompagné des justificatifs ;
- d) la date d'achèvement du logement ou de son acquisition si elle est postérieure ;
- e) la date d'achèvement des travaux de réhabilitation.

2. La copie des factures des entreprises ayant réalisé les travaux qui précisent, outre les mentions prévues à l'article 289 du code général des impôts, l'adresse de réalisation des travaux, leur nature et leur montant.

3. Une copie du bail, lorsque le logement est donné en location à titre d'habitation principale.

180. Pour le bénéfice de la majoration du taux de la réduction d'impôt prévue en cas de réalisation dans les logements de dépenses d'équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable, les contribuables doivent également joindre à leur déclaration de revenus, les documents mentionnés au n° 175..

181. Lorsque le bien est loué à un organisme public ou privé pour le logement à usage d'habitation principale de son personnel, doivent également figurer le nom du sous-locataire et les nom et adresse de son employeur. Il en est de même en cas de changement de locataire ou de sous-locataire pendant la durée de l'engagement de location.

182. Si un bail n'est pas signé à la date de souscription de la déclaration susvisée, les documents énumérés aux 1 et 3 du n° 180. sont joints à la déclaration de l'année au cours de laquelle le bail est signé. Il en est de même en cas de changement de locataire ou de sous-locataire pendant la durée de l'engagement.

D. OBLIGATIONS INCOMBANT AUX SOUSCRIPTEURS D' ACTIONS OU DE PARTS DE SOCIETES

1. Obligations incombant aux souscripteurs d'actions ou de parts de sociétés dont l'objet réel est exclusivement de construire des logements neufs y compris certaines SCPI

a) Engagement des souscripteurs

183. Souscripteurs d'actions ou de parts de sociétés dont l'objet réel est exclusivement de construire des logements neufs. Les souscripteurs au capital ou à l'augmentation de capital de certaines sociétés dont l'objet exclusif est la construction de logements neufs outre-mer à usage d'habitation principale des locataires doivent s'engager à conserver les parts ou actions pendant cinq ans au moins (six ans dans le cas de sociétés réalisant des investissements dans le secteur locatif intermédiaire) à compter de la date d'achèvement des immeubles.

Ce délai court à compter de la date d'achèvement de la totalité des immeubles construits au moyen de chaque souscription annuelle.

184. Souscripteurs au capital de SCPI. Les souscripteurs doivent s'engager à conserver les parts pendant cinq ans au moins (six ans dans le cas de sociétés réalisant des investissements dans le secteur locatif intermédiaire) à compter de l'achèvement de l'immeuble ou de son acquisition si elle est postérieure.

Ces délais ne sont pas remis en cause lors des fusions de SCPI. La durée de location des immeubles détenus par la société issue de la fusion est déterminée à partir de la date de départ de la période couverte par l'engagement initial pris par la société absorbée.

En vertu des mêmes principes, la période de conservation des parts par l'associé est déterminée en tenant compte du temps écoulé entre la date de départ de la période couverte par l'engagement pris par l'associé de la société absorbée et celle de la cession des parts de la société issue de la fusion.

b) Justificatifs à produire

185. Les souscripteurs de titres ouvrant droit à réduction doivent annexer à leur déclaration de revenus de l'année au titre de laquelle la réduction est demandée :

- un engagement de conserver les titres pendant la période requise ;
- l'attestation fournie par la société mentionnée au n° 188.

Des modèles d'engagement et d'attestation sont joints en annexe III.

186. Pendant la durée de leur engagement, les souscripteurs des titres doivent joindre à chacune de leurs déclarations de revenus annuels un exemplaire de l'état individuel fourni par les sociétés civiles immobilières.

c) Conservation des titres

187. Les actions et parts souscrites pour lesquelles la réduction d'impôt est demandée doivent être déposées dans un compte ouvert au nom du contribuable par la société dans les trente jours suivant la date limite de dépôt de la déclaration de revenus.

2. Obligations incombant aux souscripteurs au capital des sociétés investissant dans les autres secteurs

188. Engagement de conservation des titres. Les souscripteurs doivent s'engager à conserver les titres acquis pendant cinq ans à compter de la date de la souscription. Pour bénéficier de la réduction, les contribuables doivent joindre à leur déclaration de revenus, une attestation délivrée soit par la société bénéficiaire des apports, soit par l'intermédiaire agréé (banques, établissements financiers, etc...), lorsque la souscription est reçue par un tel intermédiaire.

Un modèle d'attestation est joint en annexe VII.

189. Attestation de la société. Lorsqu'un souscripteur entend bénéficier de la réduction, les formalités suivantes doivent être accomplies :

- le souscripteur fait connaître, avant le 31 décembre de l'année au cours de laquelle la souscription est intervenue, son intention de bénéficier de la réduction d'impôt soit à la société bénéficiaire des apports, soit à l'intermédiaire agréé qui a reçu la souscription ;

- la société ou l'intermédiaire agréé remet au souscripteur une attestation.

Cette attestation, certifiée et signée par la personne qui la délivre, précise qu'elle est établie pour l'application des dispositions de l'article 199 undecies A du CGI. Elle comporte les indications suivantes :

- désignation du souscripteur ;

- nombre, montant nominal et, le cas échéant, numéros des parts ou actions souscrites ;

- date de la souscription ;

- date et montant des versements effectués au cours de l'année au titre de laquelle l'attestation est délivrée ;

- raison sociale, adresse du siège et numéro d'immatriculation au registre du commerce de la société bénéficiaire des apports, ainsi que, pour chacun des établissements exploités, l'adresse et la nature des opérations qui y sont effectuées.

Cette attestation est jointe à la déclaration des revenus de l'année au titre de laquelle la réduction d'impôt est demandée.

Les quatre années suivantes, les souscripteurs doivent joindre à chacune de leurs déclarations de revenus annuels un exemplaire de l'état individuel (modèle annexe V) fourni par la société afin que les services fiscaux s'assurent de la détention permanente de parts ou actions par le contribuable.

3. Obligations incombant aux souscripteurs de SOFIOM

190. Attestation de la société. Pour bénéficier de l'avantage fiscal prévu à l'article 199 undecies A du CGI, le VII de l'article 46 AG quindecies de l'annexe III au CGI prévoit que le souscripteur au capital d'une SOFIOM doit joindre à sa déclaration de revenus de chacune des années ouvrant droit à la réduction d'impôt, un relevé délivré par cette société faisant état :

- du montant du capital de la SOFIOM, du nombre et des numéros des actions souscrites, du montant et de la date de leur souscription ;

- éventuellement, du taux de la garantie accordée pour le rachat à terme de sa participation et l'identité du garant ;

- du nom et de l'adresse du siège social des entreprises qui acquièrent des investissements financés par les souscriptions agréées ;

- de la nature des investissements, de leur prix et du montant des versements effectués, dans les douze mois de la clôture des souscriptions agréées au capital de la SOFIOM, par les entreprises aux fournisseurs concernés ;

- du montant du financement de l'investissement apporté par la SOFIOM à ces entreprises ainsi que la proportion des prêts participatifs dans ce financement ;

- du pourcentage de participation de la SOFIOM dans le capital de chacune desdites entreprises.

E. OBLIGATIONS INCOMBANT AUX SOCIETES BENEFICIAIRES DES SOUSCRIPTIONS

1. Engagement et obligations des sociétés dont l'objet réel est exclusivement de construire des logements neufs y compris certaines SCPI

a) Engagement des sociétés

191. Les sociétés doivent s'engager :

- à achever les fondations des immeubles dans les deux ans qui suivent la clôture de chaque souscription annuelle (soit avant le 31 décembre 2008 pour les souscriptions closes le 31 décembre 2006) ;

- à louer ces immeubles pendant cinq ans (six ans dans le cas de sociétés réalisant des investissements dans le secteur locatif intermédiaire) à compter de leur achèvement à des personnes qui en font leur habitation principale.

192. Le locataire ne doit pas être un des associés, son conjoint ou un membre de son foyer fiscal.

193. Le non-respect de l'un des engagements ou de la qualité du locataire entraîne la reprise de la réduction d'impôt accordée au souscripteur.

194. La société doit fournir au souscripteur les informations nécessaires pour le bénéfice de la majoration du taux de la réduction d'impôt prévue en cas de réalisation dans les logements de dépenses d'équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable.

b) Obligations des sociétés

195. Les sociétés doivent produire diverses attestations ou documents :

- une attestation remise en double exemplaire au contribuable lors de la souscription des actions ou des parts, comportant les mentions indispensables pour que les services fiscaux vérifient le bien-fondé de la demande de réduction d'impôt. Des modèles sont joints en annexes III et IV ;

- un état individuel permettant aux services de s'assurer de la détention permanente des parts ou actions par le contribuable bénéficiant de la réduction d'impôt (modèle en annexes V et VI) ; à cette fin, les sociétés concernées tiennent un registre spécial (modèle en annexe VII) ;

- une déclaration d'achèvement des travaux de construction de l'immeuble ouvrant droit à la réduction d'impôt, afin de fixer le point de départ de l'engagement pris par la société d'affecter l'immeuble à la location nue (cf. annexe IV).

Cette déclaration d'achèvement doit être adressée dans les deux mois de celui-ci en double exemplaire aux souscripteurs et à la direction des services fiscaux.

196. Pour les sociétés qui construisent des logements, les obligations déclaratives prévues au n° **176**, incombent à la société. Les documents sont adressés avec la déclaration d'achèvement dans les six mois de l'achèvement du logement à la direction des services fiscaux auprès de laquelle la société souscrit sa déclaration de résultats.

197. Les sociétés délivrent en double exemplaire à chacun de leurs souscripteurs un document attestant que la location et, le cas échéant, la sous-location remplissent les conditions tenant au montant du loyer et des ressources du locataire, lorsque la location est consentie dans le secteur intermédiaire.

198. Obligations des sociétés en cas de rupture de leur engagement. En cas de rupture de l'engagement de louer les immeubles nus à des locataires qui en font leur résidence principale, les sociétés doivent mentionner sur le relevé individuel pour chaque souscripteur de parts ou actions qui ouvrent droit à la réduction d'impôt, les

numéros et le montant de ces titres lors de la souscription initiale et les mêmes renseignements pour les titres détenus lors de la rupture de l'engagement pris par la société.

2. Souscriptions supérieures à 4 600 000 € : demande préalable d'accord du ministre chargé du budget

199. Les constitutions ou augmentations de capital dont le montant est supérieur à 4 600 000 € doivent être portées, préalablement à leur réalisation, à la connaissance du ministre chargé du budget et n'avoir pas appelé d'objection motivée de sa part dans un délai de trois mois.

200. Cette procédure est destinée, notamment, à permettre au ministre d'apprécier l'impact économique et social des projets d'investissements les plus importants.

3. Agrément

201. SOFIOM. Un agrément préalable du ministre chargé du budget est nécessaire pour les souscriptions au capital des SOFIOM.

202. Sociétés en difficulté au sens de l'article 44 septies du CGI. Il en est de même pour les souscriptions en numéraire au capital des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés exerçant exclusivement leurs activités dans les départements d'outre-mer dans un secteur éligible et qui sont en difficulté au sens de l'article 44 septies du CGI.

TITRE 4 : REMISE EN CAUSE DE LA REDUCTION D'IMPOT

A. CAS DE REMISE EN CAUSE

203. 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.

I. NON RESPECT DES ENGAGEMENTS

1. Engagement du contribuable

a) Logement acquis ou construit par le contribuable

204. 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 (voir n° 215.).

205. 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.

206. Lorsque l'investissement a été réalisé par un enfant à charge au sens de l'article 196 du 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

207. En plus du non-respect des conditions générales exposées aux n°s **205.** à **207.**, 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.

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.

c) Travaux de réhabilitation

208. Outre la reprise de la réduction d'impôt en cas de non-respect des conditions générales exposées aux n°s **205.** et s., 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 quarante 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

209. 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

210. 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 (voir n° **215.**).

2. Engagement des sociétés

211. 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 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 ;

- la société se dissout.

212. 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.

II. AUTRES CAS DE REPRISE

213. Outre les cas de remise en cause liés à la rupture des engagements des propriétaires, des souscripteurs et des sociétés, la réduction d'impôt cesse de s'appliquer et 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.

B. EXCEPTIONS

214. 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.

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

215. 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 code déjà cité.

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.

216. 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.

2. Autres événements affectant la situation du contribuable

217. 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 soumis à imposition commune est atteint d'une invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou la troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 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 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. Cette qualité est également reconnue aux salariés de moins de soixante ans licenciés pour motif économique et bénéficiaires d'une convention de coopération du Fonds national de l'emploi qui leur assure le paiement de l'allocation spéciale du Fonds national de l'emploi et d'une allocation conventionnelle (voir DB 5 F 1144, édition à jour au 10 février 1999) ;

- 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.

3. Changement de situation matrimoniale du contribuable

218. 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.

219. Décès du contribuable ou de l'un des époux soumis à imposition commune. 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 reprise 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 1^{er} 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.

220. Mariage au cours de l'année où le droit à réduction d'impôt est né. Lorsque l'achèvement (l'acquisition si elle est postérieure) du logement ou la souscription a lieu avant la date du mariage, la première quote-part de réduction est imputée sur la déclaration du contribuable, personne seule, qui a investi. Cela étant, ce dernier peut obtenir l'imputation du solde de cette quote-part de réduction d'impôt sur la déclaration du couple marié.

Si l'achèvement (l'acquisition si elle est postérieure) du logement ou la souscription intervient après le mariage, la première quote-part de réduction d'impôt est imputée sur la seule déclaration du couple. 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 proportion de sa participation dans l'investissement.

Les années suivantes, les quotes-parts de réduction d'impôt sont imputées sur les déclarations du couple marié.

221. Mariage au cours d'une des années suivant celle où le droit à réduction d'impôt est né. Si le contribuable, personne seule, se marie 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. Les années suivantes, les quotes-parts sont imputées sur les déclarations du couple marié.

222. Séparation ou divorce au cours de l'année où le droit à réduction d'impôt est né. 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, la première quote-part de réduction d'impôt est imputée en totalité sur la déclaration du couple marié. Cela étant, le solde de cette quote-part de réduction d'impôt peut être imputé, 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, 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.

Lorsque l'achèvement (l'acquisition si elle est postérieure) du logement ou la souscription 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. Cela étant, le solde de la première quote-part de réduction d'impôt peut être imputé sur la déclaration du couple marié avant divorce ou séparation.

223. Séparation ou divorce au cours d'une des années suivant celle où le droit à réduction d'impôt est né. 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 sur la dernière déclaration commune. Cela étant, le solde de cette quote-part de réduction d'impôt peut être imputé, 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, 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.

224. Justificatifs. 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, le nombre de quotes-parts de réduction d'impôt restant à imputer et éventuellement la répartition de la quote-part de réduction de l'année entre les différentes déclarations. 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. Il n'est pas exigé de fournir à nouveau les pièces justificatives de l'investissement ou des conditions de location ou d'affectation.

C. MODALITES DE REMISE EN CAUSE ET SANCTIONS

225. Modalités de remise en cause. En cas de 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 intervenu la rupture de l'engagement ou le non-respect des conditions d'application de l'avantage fiscal.

Cette remise en cause intervient dans le délai normal de reprise, soit dans les trois ans de la rupture de l'engagement ou la survenance de l'événement entraînant la déchéance de l'avantage fiscal. La reprise des cinq fractions annuelles de la réduction est faite la même année.

226. Sanctions. 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 et 1729 du CGI.

La Directrice de la Législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT



Annexe I
Modèle d'engagement à produire pour les propriétaires de logements
destinés à leur habitation principale
Réduction d'impôt pour investissement dans les DOM-TOM
(CGI, art. 199 undecies A)

Je soussigné,

demeurant

- déclare m'engager à occuper à usage d'habitation principale le logement désigné ci-dessous ;

- à compter du _____ (date d'achèvement ou d'acquisition si elle est postérieure) ;

- et à lui conserver cette affectation pendant cinq ans à compter de cette date.

Adresse du logement :

Date d'achèvement ou d'acquisition :

Prix d'acquisition ou de revient :

Logement réhabilité : oui – non. Date d'achèvement des travaux de réhabilitation :

Surface habitable :

A _____, le
(Date et signature)

●

Annexe II
Modèle d'engagement à produire pour les propriétaires de logements
destinés à la location immobilière
Réduction d'impôt pour investissement dans les DOM-TOM
(CGI, art. 199 undecies A)

Je soussigné,

demeurant

- déclare m'engager à louer non meublé à usage d'habitation principale du locataire ou à un organisme public ou privé pour le logement à usage d'habitation principale de son personnel, le logement désigné ci-dessous ;

- dans les six mois qui suivent la date d'achèvement ou d'acquisition si elle est postérieure ;

- durant cinq ans (ou six ans)⁽¹⁾ à compter de la date de prise d'effet du bail.

Adresse du logement :

Date d'achèvement ou d'acquisition :

Prix d'acquisition ou de revient :

Logement réhabilité : oui – non. Date d'achèvement des travaux de réhabilitation :

Surface habitable :

Nom et prénom du locataire (ou du sous locataire)⁽¹⁾:

Date de prise d'effet du bail :

A _____, le

(Date et signature)



⁽¹⁾ Rayer la ou les mention(s) inutile(s).

Annexe III
Modèle de l'attestation fournie par les sociétés immobilières
aux souscripteurs de parts ou d'actions ouvrant droit à réduction
 Réduction d'impôt pour investissement dans les DOM-TOM
 (CGI, art. 199 undecies A)

I. Souscription pour laquelle la réduction d'impôt est demandée
 (Pour les SCPI, ce modèle est à adapter en fonction de leurs obligations particulières)

Désignation de la société émettrice	Nature de la souscription Actions ou parts	Montant de la souscription annuelle		Désignation des immeubles construits au moyen des titres et de leur surface habitable. Désignation de la ZUS occupée et/ou des équipements de production d'énergie renouvelable installés.
		Nombre de titres et numéros	Valeur nominale	
Raison sociale	Constitution du capital ⁽¹⁾			
N° SIRET	Augmentation du capital ⁽¹⁾			
Adresse du siège	Actions ⁽¹⁾			
Visa de la COB	Parts ⁽¹⁾			
	Date de souscription			
	Date de clôture de la souscription annuelle			
⁽¹⁾ Rayer la ou les mention(s) inutile(s)				

II. Engagement de la société

(Pour les SCPI, ce modèle est à adapter en fonction de leurs obligations particulières)

M. _____, agissant en qualité de _____ de la société _____, déclare que cette société, qui a pour objet réel exclusif la construction de logements neufs situés outre-mer, s'engage à :

- construire des logements au moyen de la souscription annuelle des parts ou actions désignées ci-dessus ;
- achever les fondations de ces logements dans les deux ans qui suivent la clôture de la souscription annuelle ;
- les louer non meublés à usage d'habitation principale du locataire ou à un organisme public ou privé pour le logement à usage d'habitation de son personnel, dans les six mois de leur achèvement ou de leur acquisition si elle est postérieure, pendant cinq ans (pendant six ans)⁽¹⁾ à compter de la date d'achèvement des logements (ou de la prise d'effet du bail) ;
- respecter les conditions prévues par les articles 46 AG undecies et 46 AG quaterdecies de l'annexe III au code général des impôts.

III. Engagement du souscripteur

Je soussigné, _____, demeurant _____, m'engage à conserver les titres provenant de cette souscription pendant cinq ans (six ans)⁽¹⁾ à compter de la date d'achèvement des immeubles ou de leur acquisition si elle est postérieure.

A _____, le
 (Date et signature)



⁽¹⁾ Rayer la mention inutile

Annexe IV

Modèle d'engagement fourni par la société émettrice
Réduction d'impôt au titre des souscriptions au capital de sociétés
qui investissent dans les DOM-TOM

I. Renseignements concernant la société émettrice :

- raison sociale et adresse du siège social ;
- n° d'immatriculation au registre du commerce et des sociétés ;
- nature de l'activité et lieu d'exercice.

II. Renseignements concernant la souscription :

- montant de la souscription, nombre de titres et numéros, valeur nominale des parts ou actions émises ;
- désignation, le cas échéant, de l'immeuble construit au moyen de la souscription, de sa superficie habitable, de sa localisation en Z.U.S., des équipements de production d'énergie renouvelable installés :

II. Engagement de la société :

M. _____, agissant au nom de la société _____ dont il est le
s'engage, en fonction de la nature des investissements :

1°) à achever les fondations de l'immeuble ci-dessus désigné dans un délai de deux ans à compter de la
clôture des opérations de souscription, intervenue le _____ ;

2°) à maintenir l'affectation des biens acquis ou créés au moyen de la souscription désignée ci-dessus
dans les secteurs mentionnés aux articles 199 undecies A, 199 undecies B et 217 undecies du code général des
impôts pendant les cinq ans qui suivent leur acquisition ou pendant leur durée normale d'utilisation si elle est
inférieure.

A _____, le
(Date et signature)

•

Annexe V

Modèle de l'état individuel fourni par les SDR et autres sociétés effectuant des investissements productifs aux souscripteurs de parts ou d'actions ouvrant droit à réduction

Réduction d'impôt pour investissement dans les DOM-TOM

(CGI, art. 199 undecies A)

RELEVÉ DU COMPTE N°

OUVERT AU NOM DE :

M.

Adresse :

Nature de la souscription	Montant de la souscription initiale		Situation au 31 décembre 20..		
	Actions ou parts	Nombre de titres et numéros	Valeur nominale	Nombre de titres et numéros	Valeur nominale
Constitution du capital ⁽¹⁾					
Augmentation du capital ⁽¹⁾					
Actions ⁽¹⁾					
Parts ⁽¹⁾					
Date de la souscription					
⁽¹⁾ Rayer la mention inutile					

•

Annexe VI

**Modèle de l'état individuel fourni par les sociétés immobilières
aux souscripteurs de parts ou d'actions ouvrant droit à réduction**
Réduction d'impôt pour investissement dans les DOM-TOM
(CGI, art. 199 undecies A)

RELEVÉ DU COMPTE N°

OUVERT AU NOM DE :

M.

Adresse :

Nature de la souscription	Montant de la souscription initiale		Désignation de l'immeuble construit au moyen des titres. Désignation de la ZUS occupée et/ou des équipements de production d'énergie renouvelable installés.	Situation au 31 décembre 20..	
	Actions ou parts	Nombre de titres et numéros		Valeur nominale	Nombre de titres et numéros
Constitution du capital ⁽¹⁾					
Augmentation du capital ⁽¹⁾					
Actions ⁽¹⁾					
Parts ⁽¹⁾					
Date de la souscription					
⁽¹⁾ Rayer la mention inutile					

•

Annexe VII
Modèle de registre spécial tenu par les sociétés dont les parts ou actions ouvrent droit à réduction
 Réduction d'impôt pour investissement dans les DOM-TOM
 (CGI, art. 199 undecies A)

Nom et prénom des associés	Adresse complète au 1 ^{er} janvier 20..	Date de souscription des parts ou actions	Montant de la souscription		Variation du compte		
			Nombre de titres et numéros	Valeur nominale	Dates d'achat (A) de vente (V)	Nombre de titres et numéros	Valeur nominale
1	2	3	4	5	6	7	8

•

Annexe VIII

**Réduction d'impôt au titre de certains investissements réalisés outre-mer.
Dispositions de l'article 199 undecies A dans sa rédaction issue de l'article 20
de la loi de programme pour l'outre-mer du 21 juillet 2003**

Nature des investissements	Durée de l'engagement	Plafonnement au m2 de surface habitable	Etalement de la réduction d'impôt	Taux de la réduction d'impôt			
				Taux hors majoration	logements situés en Z.U.S.	logements munis d'équipements de production d'énergie renouvelable	logements situés en Z.U.S. et munis d'équipements de production d'énergie renouvelable
Habitation principale du contribuable							
- acquisition ou construction d'un logement neuf (21 juillet 2003 au 31 décembre 2017)	5 ans	oui	10 ans	25 %	35 %	29 %	39 %
- réalisation de travaux de réhabilitation sur des logements achevés depuis plus de 40 ans (21 juillet 2003 au 31 décembre 2017)	5 ans	oui	5 ans	25 %	35 %	29 %	39 %
Logement donné en location nue dans le secteur libre							
- acquisition ou construction d'un logement neuf (21 juillet 2003 au 31 décembre 2017)	5 ans	oui	5 ans	40 %	50 %	44 %	54 %
- souscription de parts ou actions de sociétés dont l'objet réel est exclusivement de construire des logements neufs (21 juillet 2003 au 31 décembre 2017)	5 ans	oui	5 ans	40%	50 %	44 %	54 %
- souscription au capital de SCPI ayant pour objet l'acquisition de logements neufs (21 juillet 2003 au 31 décembre 2017)	5 ans	oui	5 ans	40%	50 %	44 %	54 %
- réalisation de travaux de réhabilitation sur des logements achevés depuis plus de 40 ans (21 juillet 2003 au 31 décembre 2017)	5 ans	oui	5 ans	25 %	35 %	29 %	39 %

Nature des investissements	Durée de l'engagement	Plafonnement au m2 de surface habitable	Étalement de la réduction d'impôt	Taux de la réduction d'impôt			
				Taux hors majoration	logements situés en Z.U.S.	logements munis d'équipements de production d'énergie renouvelable	logements situés en Z.U.S. et munis d'équipements de production d'énergie renouvelable
Logement donné en location nue dans le secteur intermédiaire							
- acquisition ou construction d'un immeuble neuf (21 juillet 2003 au 31 décembre 2017)	6 ans	oui	5 ans	50 %	60 %	54 %	64 %
- souscription de parts ou actions de sociétés dont l'objet réel est exclusivement de construire des logements neufs (21 juillet 2003 au 31 décembre 2017)	6 ans	oui	5 ans	50 %	60 %	54 %	64 %
- souscription au capital de SCPI ayant pour objet l'acquisition de logements neufs (21 juillet 2003 au 31 décembre 2017)	6 ans	oui	5 ans	50 %	60 %	54 %	64 %
- réalisation de travaux de réhabilitation sur des logements achevés depuis plus de 40 ans (21 juillet 2003 au 31 décembre 2017)	/	/	/	/	/	/	/
Investissements dans d'autres secteurs							
- souscription en numéraire au capital de sociétés de développement régional (21 juillet 2003 au 31 décembre 2017) ou de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés effectuant des investissements productifs neufs dans certains secteurs (21 juillet 2003 au 31 décembre 2017)	5 ans	/	5 ans	50 %	/	/	/
- souscription en numéraire au capital de sociétés qui ont pour objet le financement d'entreprises par souscription en numéraire au capital ou par prêts participatifs (SOFIOM) (21 juillet 2003 au 31 décembre 2017)	5 ans	/	5 ans	50 %	/	/	/
- souscription en numéraire au capital de sociétés en difficulté exerçant exclusivement leur activité dans certains secteurs (21 juillet 2003 au 31 décembre 2017)	5 ans	/	5 ans	50 %	/	/	/