

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

5 B-17-08

N° 73 du 11 JUILLET 2008

IMPOT SUR LE REVENU. REDUCTIONS D'IMPOT AU TITRE DES INVESTISSEMENTS LOCATIFS REALISES DANS LE SECTEUR DU TOURISME. MODALITES D'APPLICATION DES REDUCTIONS D'IMPOT. ENGAGEMENT DE LOCATION DU CONTRIBUABLE. DEFAILLANCE DE L'EXPLOITANT. PERIODE DE VACANCE DU LOGEMENT.

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

NOR : ECE L 08 20625J

Bureau C 2

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

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

- d'une part, une réduction d'impôt sur le revenu en faveur de l'acquisition d'un logement neuf, d'un logement en l'état futur d'achèvement ou d'un logement achevé avant le 1^{er} janvier 1989 en vue de sa réhabilitation, faisant partie d'une résidence de tourisme classée située dans certaines zones (articles 199 decies E, 199 decies EA et 199 decies G du code général des impôts) ;

- d'autre part, une réduction d'impôt sur le revenu en faveur des travaux de reconstruction, d'agrandissement, de réparation ou d'amélioration réalisés dans des logements faisant partie d'une résidence de tourisme classée située dans certaines zones, dans des logements achevés avant le 1^{er} janvier 1989 destinés à la location en qualité de meublé de tourisme situés dans ces mêmes zones ou dans des logements achevés avant cette date faisant partie d'un village résidentiel de tourisme classé inclus dans le périmètre d'une opération de réhabilitation de l'immobilier de loisir (ORIL) (article 199 decies F du code général des impôts).

L'ensemble de ces dispositions, dont l'application a été prorogée jusqu'au 31 décembre 2010 par l'article 20 de la loi relative au développement des territoires ruraux (n° 2005-157 du 23 février 2005), est commenté dans l'instruction administrative du 6 avril 2006 publiée au bulletin officiel des impôts (BOI) sous la référence 5 B-14-06.

Le bénéfice de ces réductions d'impôt est notamment subordonné à l'engagement du contribuable de louer le logement de manière effective et continue pendant au moins neuf ans à l'exploitant de la résidence de tourisme.

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

- 1 -

11 juillet 2008

3 507073 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

DGFIP - Bureau BP-2B, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12

Directeur de publication : Philippe PARINI

Responsable de rédaction : Christian MIRANDOL

Impression : S.D.N.C.

82, rue du Maréchal Lyautey - BP 3045 - 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

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

La présente instruction commente cette mesure de tempérament, qui est également applicable, le cas échéant, pour le règlement des litiges en cours.

•

INTRODUCTION

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

- d'une part, une réduction d'impôt sur le revenu en faveur de l'acquisition d'un logement neuf, d'un logement en l'état futur d'achèvement ou d'un logement achevé avant le 1^{er} janvier 1989 en vue de sa réhabilitation, faisant partie d'une résidence de tourisme classée située dans certaines zones (articles 199 decies E, 199 decies EA et 199 decies G du code général des impôts) ;

- d'autre part, une réduction d'impôt sur le revenu en faveur des travaux de reconstruction, d'agrandissement, de réparation ou d'amélioration réalisés dans des logements faisant partie d'une résidence de tourisme classée située dans certaines zones, dans des logements achevés avant le 1^{er} janvier 1989 destinés à la location en qualité de meublé de tourisme situés dans ces mêmes zones ou dans des logements achevés avant cette date faisant partie d'un village résidentiel de tourisme classé inclus dans le périmètre d'une opération de réhabilitation de l'immobilier de loisir (ORIL) (article 199 decies F du code général des impôts).

L'ensemble de ces dispositions, dont l'application a été prorogée jusqu'au 31 décembre 2010 par l'article 20 de la loi relative au développement des territoires ruraux (n° 2005-157 du 23 février 2005), est commenté dans l'instruction administrative du 6 avril 2006 publiée au bulletin officiel des impôts (BOI) sous la référence 5 B-14-06.

Le bénéfice de ces réductions d'impôt est notamment subordonné à l'engagement du contribuable de louer le logement de manière effective et continue pendant au moins neuf ans à l'exploitant de la résidence de tourisme.

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

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

La présente instruction commente cette mesure de tempérament, qui est également applicable, le cas échéant, pour le règlement des litiges en cours.

Section 1. Rappel du contenu de l'engagement de location

2. Pour l'application de la réduction d'impôt en faveur des investissements dans les résidences de tourisme, le propriétaire du logement, personne physique ou société non soumise à l'impôt sur les sociétés, doit s'engager à le louer nu de manière effective et continue, dans les conditions prévues par les articles 199 decies E et 199 decies EA du CGI, pendant au moins neuf ans à l'exploitant de la résidence de tourisme.

Pour plus de précisions, voir les n° 56. et suivants du BOI 5 B-14-06

3. Pour l'application de la réduction d'impôt en faveur des travaux réalisés dans des logements touristiques prévue à l'article 199 decies F du CGI, lorsque les travaux portent sur des logements situés dans des résidences de tourisme ou dans des villages résidentiels de tourisme, la personne physique propriétaire du logement doit s'engager à le louer nu pendant au moins neuf ans à l'exploitant de la résidence de tourisme ou du village résidentiel de tourisme classé.

Pour plus de précisions, voir les n° 156. et suivants du BOI 5 B-14-06

4. Il est rappelé que, conformément aux dispositions de l'article D. 321-2 du code du tourisme, les copropriétaires ont une obligation durable de location d'au moins 70 % des appartements de la résidence et que le gestionnaire doit être unique pour l'ensemble de la résidence de tourisme.

Section 2. Période de vacance en cas de changement d'exploitant

5. Principe. En cas de changement d'exploitant de la résidence de tourisme classée ou du village résidentiel de tourisme classé au cours de la période couverte par l'engagement de location, le logement doit être loué au nouvel exploitant dans un délai d'un mois et jusqu'à la fin de cette période (voir les n° 59. et 160. du BOI 5 B-14-06).

A défaut de location à un nouvel exploitant après l'expiration du délai d'un mois imparti, la réduction d'impôt pratiquée fait l'objet d'une reprise au titre de l'année de la rupture de l'engagement de location (voir les n° 105. et 176. du BOI 5 B-14-06).

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

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

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

8. Liquidation judiciaire de l'exploitant. La procédure de liquidation judiciaire concerne les débiteurs en état de cessation des paiements dont le redressement est manifestement impossible. Aux termes de l'article L. 640-1 du code de commerce, cette procédure est destinée à mettre fin à l'activité de l'entreprise ou à réaliser le patrimoine du débiteur par une cession globale ou séparée de ses droits et de ses biens.

L'ouverture d'une procédure de liquidation judiciaire fait l'objet de mesures de publicité. Ainsi, le jugement d'ouverture est publié au registre du commerce et des sociétés et un avis du jugement est adressé pour insertion au Bulletin officiel des annonces civiles et commerciales (BODACC). Le greffier procède d'office à ces publicités dans les quinze jours de la date du jugement (article R. 621-8 du code de commerce).

9. Résiliation ou cession du bail commercial par l'exploitant. En principe, la durée du contrat de location ne peut être inférieure à neuf ans (article L. 145-4 du code de commerce). Toutefois, à défaut de convention contraire, le preneur a la faculté de donner congé à l'expiration d'une période triennale, dans les formes prévues par l'article L. 145-9 du code de commerce et au moins six mois à l'avance.

Par ailleurs, le preneur a également le droit de céder à un tiers le bénéfice du bail (article L. 145-16 du code de commerce).

10. Mise en œuvre par les investisseurs de la clause de résiliation unilatérale. Les baux commerciaux comportent souvent une clause prévoyant que le contrat peut être résilié en cas de non-paiement des loyers. L'article L. 145-41 du code de commerce prévoit que toute clause insérée dans le bail prévoyant la résiliation de plein droit ne produit effet qu'un mois après un commandement de payer demeuré infructueux.

2. Décompte de la période de vacance de douze mois

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

- la date du jugement d'ouverture de la procédure de liquidation judiciaire (voir ci-après, n° **12.**) ;
- la date de réception de la lettre recommandée par laquelle l'exploitant a signifié la résiliation ou la cession du bail aux copropriétaires (voir ci-après, n° **13.**) ;
- la date de réception du commandement de payer manifestant l'intention des copropriétaires de se prévaloir de la clause résolutoire du contrat (voir ci-après, n° **14.**).

12. Ouverture de la procédure de liquidation judiciaire. Lorsqu'une procédure de liquidation judiciaire est ouverte à l'encontre d'un exploitant d'une résidence de tourisme classée, il est admis que la période de vacance du logement puisse être supérieure à un mois sans toutefois pouvoir excéder douze mois à compter de la date d'effet du jugement d'ouverture. Aux termes de l'article R. 621-4 du code de commerce, le jugement d'ouverture de la procédure prend effet à compter de sa date.

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

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

15. 3. Remise en cause de la réduction d'impôt

16. A défaut de location à un nouvel exploitant dans ce délai maximum de douze mois, le service procédera à la remise en cause de la réduction d'impôt précédemment accordée.

17. 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 intervenue la rupture de l'engagement de location.

Cette remise en cause intervient dans le délai normal de reprise, soit dans les trois ans de la rupture de l'engagement de location constatée à l'expiration du délai d'un mois normalement imparti pour louer le logement considéré.

18. Sanctions. En cas de remise en cause, le montant de la dépense ayant servi de base au calcul de la réduction d'impôt est assimilé à une insuffisance de déclaration pour l'application des articles 1727 et 1729 du CGI.

Section 3. Entrée en vigueur

19. Les dispositions de la présente instruction ont vocation à s'appliquer y compris, le cas échéant, pour le règlement des litiges en cours.

BOI lié : 5 B-14-06

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT