

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 6 DU 13 JANVIER 2010

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

5 B-2-10

INSTRUCTION DU 29 DECEMBRE 2009

IMPOT SUR LE REVENU. REDUCTION D'IMPOT EN FAVEUR DES INVESTISSEMENTS IMMOBILIERS REALISES DANS
LE SECTEUR DE LA LOCATION MEUBLEE NON PROFESSIONNELLE.
V ET VI DE L'ARTICLE 90 DE LA LOI N° 2008-1425 DU 27 DECEMBRE 2008 DE FINANCES POUR 2009
ARTICLE 15 DE LA LOI N° 2009-431 DU 20 AVRIL 2009 DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2009

(C.G.I., art. 199 sexvicies)

NOR : ECE L 09 20719J

Bureau C 2

PRESENTATION

L'article 199 sexvicies du code général des impôts, issu des V et VI de l'article 90 de la loi de finances pour 2009 (n° 2008-1425 du 27 décembre 2008) et modifié par le 2° du I de l'article 15 de la deuxième loi de finances rectificative pour 2009 (n° 2009-431 du 20 avril 2009), prévoit une réduction d'impôt sur le revenu en faveur des investissements immobiliers réalisés dans le secteur de la location meublée non professionnelle.

Ce dispositif s'applique aux contribuables domiciliés en France qui acquièrent du 1^{er} janvier 2009 au 31 décembre 2012 un logement neuf ou en l'état futur d'achèvement, un logement achevé depuis au moins quinze ans ayant fait l'objet d'une réhabilitation ou qui fait l'objet de travaux de réhabilitation, qu'ils destinent à la location meublée n'étant pas exercée à titre professionnel.

Ces logements doivent être situés dans l'une des structures suivantes :

- établissement social ou médico-social qui accueille des personnes âgées ou adultes handicapés (code de l'action sociale et des familles (CASF), 6° et 7° du I de l'article L. 312-1) ;
- établissement délivrant des soins de longue durée, mentionné au dixième alinéa du 3° de l'article L. 6143-5 du code de la santé publique, et comportant un hébergement, à des personnes n'ayant pas leur autonomie de vie dont l'état nécessite une surveillance médicale constante et des traitements d'entretien ;
- résidence avec services pour personnes âgées ou handicapées ayant obtenu l'agrément « qualité » visé à l'article L. 7232-3 du code du travail ;
- ensemble de logements géré par un groupement de coopération social ou médico-social et affecté à l'accueil familial salarié de personnes âgées ou handicapées (CASF, articles L. 444-1 à L. 444-9).
- résidence avec services pour étudiants ;
- résidence de tourisme classée ;

La réduction d'impôt est subordonnée à l'engagement du propriétaire du logement de louer le logement meublé pour une durée minimale de neuf ans à l'exploitant de l'établissement ou de la résidence. Les produits tirés de cette location doivent être imposés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

La réduction d'impôt est calculée sur le prix de revient du logement retenu dans la limite annuelle de 300 000 €. Son taux est fixé à 25 % pour les investissements réalisés en 2009 et 2010 et à 20 % pour ceux réalisés en 2011 et 2012. Elle est répartie sur neuf années, à raison d'un neuvième de son montant chaque année.

A la différence de certains autres dispositifs d'incitation fiscale en faveur de l'investissement locatif, la réduction d'impôt n'est soumise à aucun zonage. De même, aucun plafond tenant au loyer du logement ou aux ressources de son occupant n'est applicable.

La présente instruction commente ces nouvelles dispositions.



SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION DE LA REDUCTION D'IMPOT	
Section 1 : Bénéficiaires	3
Section 2 : Opérations concernées	4
Section 3 : Investissements éligibles	5
Section 4 : Etablissements concernés	6
CHAPITRE 2 : CONDITIONS D'APPLICATION DE LA REDUCTION D'IMPOT	7
Section 1 : Engagement de location	8
Section 2 : Conditions de mise en location	11
Section 3 : Nature de l'activité de location	12
CHAPITRE 3 : MODALITES D'APPLICATION DE LA REDUCTION D'IMPOT	
Section 1 : Fait générateur	16
Section 2 : Base plafonnée	18
Section 3 : Taux	20
Section 4 : Modalités d'imputation	22
Section 5 : Nombre d'investissements ouvrant droit à la réduction d'impôt	25
Section 6 : Règles de non-cumul	27
Section 7 : Prise en compte au titre du plafonnement global des avantages fiscaux	28
Section 8 : Spécificités de la réduction d'impôt	29
CHAPITRE 4 : CONSEQUENCES SUR LE REGIME FISCAL DU BAILLEUR	31
Section 1 : Amortissement des immeubles ayant ouvert droit à la réduction d'impôt	32
Section 2 : Régime des plus-values	33
CHAPITRE 5 : ENTREE EN VIGUEUR	36
CHAPITRE 6 : REMISE EN CAUSE	37
CHAPITRE 7 : OBLIGATIONS DECLARATIVES DES CONTRIBUABLES	38

Liste des fiches :

Fiche n° 1 : Bénéficiaires

Fiche n° 2 : Opérations concernées

Fiche n° 3 : Investissements éligibles

Fiche n° 4 : Etablissements concernés

Fiche n° 5 : Conditions de mise en location

Fiche n° 6 : Base de la réduction d'impôt

Fiche n° 7 : Remise en cause

Fiche n° 8 : Obligations déclaratives des contribuables

Liste des annexes :

Annexe 1 : I, V et VI de l'article 90 de la loi de finances pour 2009 (2008-1425 du 27 décembre 2008)

Annexe 2 : Article 15 de la deuxième loi de finances rectificative pour 2009 (n° 2009-431 du 20 avril 2009)

Annexe 3 : Modèle d'engagement à produire par les propriétaires de logements

Annexe 4 : Modèle d'engagement à fournir par le conjoint survivant ou assimilé

Annexe 5 : Etats descriptifs du logement avant et après travaux

INTRODUCTION

1. L'article 199 sexvicies du code général des impôts, issu des V et VI de l'article 90 de la loi de finances pour 2009 (n° 2008-1425 du 27 décembre 2008) et modifié par le 2° du I de l'article 15 de la deuxième loi de finances rectificative pour 2009 (n° 2009-431 du 20 avril 2009) prévoit une réduction d'impôt sur le revenu en faveur des investissements immobiliers réalisés dans le secteur de la location meublée non professionnelle.

Cet avantage fiscal s'applique aux contribuables domiciliés en France qui acquièrent à compter du 1^{er} janvier 2009 et jusqu'au 31 décembre 2012 un logement neuf ou en l'état futur d'achèvement, un logement achevé depuis au moins quinze ans ayant fait l'objet d'une réhabilitation ou qui fait l'objet de travaux de réhabilitation, qu'ils destinent à la location meublée n'étant pas exercée à titre professionnel.

Les logements concernés doivent être situés dans l'une des structures suivantes :

- établissement social ou médico-social qui accueille des personnes âgées (code de l'action sociale et des familles (CASF), 6° du I de l'article L. 312-1) ;

- établissement social ou médico-social qui accueille des personnes adultes handicapées (CASF, 7° du I de l'article L. 312-1) ;

- établissement délivrant des soins de longue durée, mentionné au dixième alinéa du 3° de l'article L. 6143-5 du code de la santé publique, et comportant un hébergement, à des personnes n'ayant pas leur autonomie de vie dont l'état nécessite une surveillance médicale constante et des traitements d'entretien ;

- résidence avec services pour personnes âgées ou handicapées ayant obtenu l'agrément « qualité » visé à l'article L. 7232-3 du code du travail ;

- ensemble de logements géré par un groupement de coopération social ou médico-social et affecté à l'accueil familial salarié de personnes âgées ou handicapées (CASF, articles L. 444-1 à L. 444-9).

- résidence avec services pour étudiants ;

- résidence de tourisme classée ;

La réduction d'impôt est subordonnée à l'engagement du propriétaire du logement de louer le logement meublé pour une durée minimale de neuf ans à l'exploitant de l'établissement ou de la résidence. Les produits tirés de la location du logement concerné doivent être imposés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

Au titre d'une même année d'imposition, plusieurs logements peuvent ouvrir droit à la réduction d'impôt. Toutefois, la base de la réduction d'impôt, calculée sur le prix de revient du ou des logements, ne peut excéder 300 000 € au titre d'une même année d'imposition. Son taux est fixé à 25 % pour les investissements réalisés en 2009 et 2010 et à 20 % pour ceux réalisés en 2011 et 2012. Elle est répartie sur neuf années, à raison d'un neuvième de son montant chaque année.

A la différence de certains autres dispositifs d'incitation fiscale en faveur de l'investissement locatif, la réduction d'impôt n'est soumise à aucun zonage. De même, aucun plafond tenant au loyer du logement concerné ou aux ressources de son occupant n'est applicable.

2. La présente instruction commente l'ensemble de ces dispositions. Elle comporte :

- un commentaire général présentant de manière synthétique les principales caractéristiques du dispositif, par définition non exhaustif ;

- huit fiches thématiques détaillées ayant la même valeur juridique que le commentaire général ;

- cinq annexes reproduisant les textes applicables et les documents exigés au titre des obligations déclaratives.

CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION DE LA REDUCTION D'IMPOT

Section 1 : Bénéficiaires

3. Personnes physiques. La réduction d'impôt sur le revenu s'applique aux contribuables personnes physiques fiscalement domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI.

Pour plus de précisions sur les bénéficiaires, voir fiche n° 1 de la présente instruction

Section 2 : Opérations concernées

4. La réduction d'impôt s'applique aux acquisitions, réalisées du 1^{er} janvier 2009 au 31 décembre 2012, de logements :

- neufs achevés ;
- en l'état futur d'achèvement ;
- achevés depuis au moins quinze ans, ayant fait l'objet d'une réhabilitation ;
- achevés depuis au moins quinze ans, qui font l'objet de travaux de réhabilitation.

Pour plus de précisions sur les opérations concernées, voir fiche n° 2 de la présente instruction

Section 3 : Investissements éligibles

5. La réduction d'impôt s'applique, sous certaines conditions, au titre de l'acquisition d'immeubles destinés à la location meublée n'étant pas exercée à titre professionnel et dont le produit est imposé dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

Sur la notion d'investissements éligibles, voir fiche n° 3 de la présente instruction

Section 4 : Etablissements concernés

6. Pour ouvrir droit à la réduction d'impôt, les logements doivent être situés dans l'une des structures suivantes :

- établissement social ou médico-social qui accueille des personnes âgées (code de l'action sociale et des familles (CASF), 6° du I de l'article L. 312-1) ;
- établissement social ou médico-social qui accueille des personnes handicapées (CASF, 7° du I de l'article L. 312-1) ;
- établissement délivrant des soins de longue durée, mentionné au dixième alinéa du 3° de l'article L. 6143-5 du code de la santé publique, et comportant un hébergement, à des personnes n'ayant pas leur autonomie de vie dont l'état nécessite une surveillance médicale constante et des traitements d'entretien ;
- résidence avec services pour personnes âgées ou handicapées ayant obtenu l'agrément « qualité » visé à l'article L. 7232-3 du code du travail ;
- ensemble de logements géré par un groupement de coopération social ou médico-social et affecté à l'accueil familial salarié de personnes âgées ou handicapées (CASF, articles L. 444-1 à L. 444-9).
- résidence avec services pour étudiants ;
- résidence de tourisme classée ;

Pour plus de précisions sur les établissements concernés, voir fiche n° 4 de la présente instruction

CHAPITRE 2 : CONDITIONS D'APPLICATION DE LA REDUCTION D'IMPOT

7. Le bénéfice de la réduction d'impôt est subordonné à l'engagement du propriétaire de louer le logement meublé pendant une durée minimale de neuf ans, à l'exploitant de l'établissement ou de la résidence dans lequel se situe le logement (section 1). Par ailleurs, des conditions tenant à la mise en location du logement doivent être respectées (section 2).

La location meublée doit être exercée à titre non professionnel et les revenus tirés de la location du logement ouvrant droit à l'avantage fiscal doivent être imposés dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux (section 3).

Section 1 : Engagement de location

8. Engagement du propriétaire du logement. La réduction d'impôt est subordonnée à l'engagement du contribuable de louer le logement meublé pendant une durée minimale de neuf ans à l'exploitant de l'établissement ou de la résidence où il se trouve.

Lorsque le logement est acquis en indivision, les indivisaires doivent s'engager conjointement à louer le logement meublé, pendant une durée minimale de neuf ans, à l'exploitant de l'établissement ou de la résidence.

En tout état de cause, l'engagement de location (voir modèle en annexe 3) est constaté au moment du dépôt de la déclaration d'ensemble des revenus de l'année au titre de laquelle le fait générateur de la réduction d'impôt est intervenu (sur la détermination du fait générateur, voir n^{os} 16. et 17. de la présente instruction).

9. Reprise de l'engagement de location en cas de décès de l'un des membres du couple soumis à imposition commune. La réduction d'impôt ne s'applique pas aux logements dont le droit de propriété est démembré (voir n^o 5. de la fiche n^o 3 de la présente instruction). Toutefois, lorsque le transfert de la propriété du bien ou le démembrement de ce droit résulte du décès de l'un des membres d'un couple soumis à imposition commune, le conjoint survivant, attributaire du bien en pleine propriété ou titulaire de son usufruit, peut demander la reprise du dispositif à son profit.

L'engagement de location du conjoint survivant est cependant limité à la fraction du délai de neuf ans restant à courir à la date de la transmission à titre gratuit. La réduction d'impôt obtenue par le couple soumis à imposition commune n'est pas remise en cause, que le conjoint survivant opte ou non pour la reprise de l'engagement.

La reprise du dispositif doit être formulée dans une note établie conformément à un modèle fixé par l'administration (voir annexe 4 de la présente instruction), qui doit être jointe à la déclaration d'ensemble des revenus souscrite par le conjoint survivant au titre de l'année du décès de son conjoint pour la période postérieure à cet événement.

Cette note comporte l'engagement de louer le logement meublé à l'exploitant de l'établissement ou de la résidence pour la fraction de la période couverte par l'engagement de location restant à courir à la date du décès.

10. Reprise de l'engagement de location en cas de modification du foyer fiscal. Le mariage, le divorce, la rupture ou la conclusion d'un pacte civil de solidarité ou encore la séparation, modifient le foyer fiscal et entraînent la création d'un nouveau contribuable. Il en est de même de la sortie du foyer fiscal d'une personne jusque là à charge au sens des articles 196 à 196 B du CGI et propriétaire du logement ayant ouvert droit à la réduction d'impôt.

Lorsqu'un tel événement intervient au cours de la période d'engagement de location, le nouveau contribuable (notamment l'ex-époux attributaire du bien ayant ouvert droit à la réduction d'impôt, en cas de divorce, ou la personne, précédemment à charge, propriétaire du logement) peut, toutes conditions étant par ailleurs remplies, demander la reprise à son profit du dispositif, dans les mêmes conditions que le conjoint survivant (voir n^o 9. de la présente instruction). S'il ne demande pas cette reprise, la réduction d'impôt précédemment obtenue fait l'objet d'une remise en cause.

Section 2 : Conditions de mise en location

11. Le logement doit être donné en location dans un délai d'un mois à compter de son achèvement ou de son acquisition si elle est postérieure, pour une durée minimale de neuf ans, à l'exploitant de l'établissement ou de la résidence dans lequel il se situe.

Pour plus de précisions sur les conditions de mise en location, voir fiche n° 5 de la présente instruction

Section 3 : Nature de l'activité de location

12. La réduction d'impôt s'applique aux logements destinés à la location meublée (A) exercée à titre non professionnel (B) et dont les produits sont imposés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (C).

A. LOCATION MEUBLEE

13. Le régime fiscal de la location meublée est réservé aux locaux comportant tous les éléments mobiliers indispensables à une occupation normale par le locataire (pour plus de précisions sur la notion de location meublée, il convient de se reporter à l'instruction du 28 juillet 2009 publiée au Bulletin officiel des impôts (BOI) sous la référence 4 F-3-09).

B. EXERCICE DE LA LOCATION MEUBLEE A TITRE NON PROFESSIONNEL

14. La réduction d'impôt s'applique aux contribuables qui exercent une activité de location meublée à titre non professionnel (sur la notion d'exercice non professionnel de la location meublée, voir BOI 4 F-3-09 précité).

Ainsi, lorsque l'activité de location meublée est exercée à titre professionnel au moment de l'acquisition du logement ouvrant droit à la réduction d'impôt, celle-ci est remise en cause. En revanche, lorsque le propriétaire du logement passe de la qualité de loueur en meublé non professionnel à celle de loueur en meublé professionnel au cours de la période d'engagement de location, la réduction d'impôt n'est pas remise en cause (voir C de la fiche n° 7 de la présente instruction).

Sur les autres conséquences fiscales du changement de qualité du contribuable au cours de la période d'engagement de location, voir n° 35. de la présente instruction.

C. IMPOSITION DANS LA CATEGORIE DES BENEFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX

15. Pour ouvrir droit à la réduction d'impôt, les revenus tirés de la location meublée du ou des logements concernés doivent être imposés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux pendant toute la durée de l'engagement de location.

Il est cependant précisé que lorsque les profits retirés de la location d'immeubles nus ont pour effet de faire participer le bailleur à la gestion ou aux résultats d'une entreprise commerciale exploitée par le preneur et qu'ils relèvent à ce titre de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (CE, arrêt du 18 juillet 1973, requête n° 82577), la réduction d'impôt ne peut pas s'appliquer. En effet, la condition tenant à la mise en location meublée du bien n'est dans ce cas pas respectée.

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

Section 1 : Fait générateur

16. Le fait générateur de la réduction d'impôt, qui correspond à la première année au titre de laquelle elle est accordée, dépend de la nature de l'investissement. Il est indiqué dans le tableau ci-après :

Nature de l'investissement	Fait générateur
Acquisition d'un logement neuf achevé	Année d'acquisition. La date d'acquisition s'entend de la date de signature de l'acte authentique d'achat.
Acquisition d'un logement achevé depuis au moins quinze ans ayant fait l'objet d'une réhabilitation	
Acquisition d'un logement en l'état futur d'achèvement	Année d'achèvement du logement (voir n° 17. de la présente instruction)
Acquisition d'un logement achevé depuis au moins quinze ans et qui fait l'objet de travaux de réhabilitation	Année d'achèvement des travaux (la date d'achèvement des travaux est celle figurant sur l'état descriptif du logement après travaux prévu au n° 9. de la fiche n° 2 de la présente instruction)

17. Date d'achèvement du logement. Pour déterminer la date d'achèvement du logement ouvrant droit à la 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 documentation de base (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.

Section 2 : Base plafonnée

18. Limitation de la base à 300 000 € par an. La base de la réduction d'impôt est constituée par le prix d'acquisition ou de revient global du ou des logements. En effet, au titre d'une même année d'imposition, l'acquisition de plusieurs logements peut ouvrir droit à la nouvelle réduction d'impôt (voir n° 25. et 26. de la présente instruction). Cela étant, la base retenue pour le calcul de la réduction d'impôt ne peut pas excéder globalement la somme de 300 000 € au titre de cette même période.

19. Acquisition en indivision. Lorsque le logement est détenu en indivision, chaque indivisaire bénéficie de la réduction d'impôt dans la limite de la quote-part du prix de revient de ce logement correspondant à ses droits dans l'indivision.

Pour plus de précisions sur la base de la réduction d'impôt, voir fiche n° 6 de la présente instruction

Section 3 : Taux

20. Le taux de la réduction d'impôt diffère selon l'année de réalisation de l'investissement. Il est fixé à 25 %, pour les investissements réalisés en 2009 et 2010 et à 20 %, pour les investissements réalisés en 2011 et 2012.

21. Événement à retenir pour apprécier le taux applicable. La date de réalisation de l'investissement à retenir pour l'appréciation du taux applicable correspond à la date d'acquisition du logement, quelle que soit la nature de l'investissement. La date d'acquisition s'entend de celle correspondant à la date de signature de l'acte authentique (voir tableau ci-dessus).

Nature de l'investissement	Date de réalisation de l'investissement à retenir pour l'appréciation du taux applicable
Acquisition d'un logement neuf achevé	Année d'acquisition du logement. La date d'acquisition s'entend de celle de la signature de l'acte authentique d'achat.
Acquisition d'un logement achevé depuis au moins quinze ans ayant fait l'objet d'une réhabilitation	
Acquisition d'un logement en l'état futur d'achèvement	
Acquisition d'un logement achevé depuis au moins quinze ans et qui fait l'objet de travaux de réhabilitation	

La date du fait générateur de la réduction d'impôt (voir n^{os} 16. et 17. de la présente instruction), c'est-à-dire celle à partir de laquelle le contribuable pourra effectivement bénéficier de la réduction d'impôt, diffère, dans certains cas, de la date à retenir pour l'appréciation du taux applicable. Ces deux dates ne coïncident en effet qu'en cas d'acquisition d'un logement neuf achevé ou d'un logement achevé depuis au moins quinze ans ayant fait l'objet d'une réhabilitation.

Ainsi, un contribuable qui acquiert en 2009 un logement en l'état futur d'achèvement dans une résidence avec services pour étudiants pourra bénéficier, toutes autres conditions étant par ailleurs remplies, de la réduction d'impôt au taux de 25 %, y compris si l'achèvement de ce logement n'intervient qu'à compter de 2011.

Section 4 : Modalités d'imputation

22. Règle d'imputation. La réduction d'impôt est imputée pour la première fois sur l'impôt dû au titre de l'année au cours de laquelle le fait générateur est intervenu (voir n^o 16. et 17. de la présente instruction). Elle est répartie sur neuf années, à raison d'un neuvième de son montant chaque année.

23. Report. Lorsque la fraction de la réduction d'impôt imputable au titre d'une année d'imposition excède l'impôt dû par le contribuable au titre de cette même année, le solde peut être imputé sur l'impôt sur le revenu dû au titre des années suivantes, jusqu'à la sixième année inclusivement.

Pour l'application de ces dispositions, les fractions ainsi reportées s'imputent en priorité en retenant d'abord les plus anciennes.

24. Ordre d'imputation. Conformément aux dispositions du 5 du I de l'article 197 du CGI qui prévoit les modalités d'imputation pour les réductions d'impôt mentionnées aux articles 199 quater B à 200 du CGI, la réduction d'impôt en faveur de l'investissement locatif prévue à l'article 199 sexvicies du même code s'impute sur le montant de l'impôt progressif sur le revenu déterminé compte tenu, s'il y a lieu, du plafonnement des effets du quotient familial, après application de la décote, lorsque le contribuable en bénéficie, et avant imputation, le cas échéant, des crédits d'impôt et des prélèvements ou retenues non libératoires. Elle ne s'impute pas sur les impositions à taux proportionnel.

Section 5 : Nombre d'investissements ouvrant droit à la réduction d'impôt

25. Nombre d'investissements éligibles. Le contribuable peut bénéficier de la réduction d'impôt à raison de l'acquisition de plusieurs logements, au titre d'une même année d'imposition.

Cela étant, la base de l'avantage fiscal retenue pour la détermination de la réduction d'impôt ne peut pas excéder au titre d'une même année d'imposition la somme de 300 000 € (sur ce dernier point, voir n° 18. de la présente instruction).

26. Exemple. Un contribuable acquiert en 2010 deux logements neufs dans une résidence de tourisme classée, pour un prix respectif de 175 000 € et de 150 000 €. Le montant de la réduction d'impôt imputable est déterminé comme suit :

Année d'acquisition des logements neufs (fait générateur)	Prix d'acquisition	Base retenue pour la détermination de la réduction d'impôt	Taux	Montant total de la réduction d'impôt	Montant imputable au titre de l'imposition des revenus de chacune des années 2010 à 2018
2010	175 000 €	300 000 €	25 %	75 000 €	8 333 €
	150 000 €				

Ainsi, au titre de l'année d'acquisition des logements (2010), le contribuable bénéficiera d'une réduction d'impôt d'un montant de 8 333 €. Le montant total de la réduction d'impôt obtenue par le contribuable au titre de l'acquisition de ces deux logements s'élèvera in fine à 75 000 €, étalé sur neuf ans.

Section 6 : Règles de non-cumul

27. Un contribuable ne peut, pour un même logement, bénéficier à la fois de la réduction d'impôt en faveur des investissements immobiliers réalisés dans le secteur de la location meublée non professionnelle et de l'une des réductions d'impôt au titre des investissements locatifs réalisés outre-mer prévues aux articles 199 undecies A et 199 undecies B du CGI.

Section 7 : Prise en compte au titre du plafonnement global des avantages fiscaux

28. L'article 200-0 A du CGI, issu de l'article 91 de la loi de finances pour 2009 et modifié par l'article 81 de la loi de finances pour 2010, prévoit à compter de l'imposition des revenus de l'année 2009 un plafonnement global des avantages fiscaux.

Ainsi, l'ensemble des avantages fiscaux, dont la réduction d'impôt prévue à l'article 199 sexvicies du CGI, ne peut pas procurer au contribuable une réduction de son impôt sur le revenu supérieure à la somme d'un montant forfaitaire et d'un montant exprimé en pourcentage de son revenu imposable soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

Pour l'imposition des revenus de l'année 2009, ce montant forfaitaire et ce pourcentage sont respectivement fixés à 25 000 € et 10 %. A compter de l'imposition des revenus de l'année 2010, ils s'établissent respectivement à 20 000 € et 8 %.

Ce dispositif de plafonnement global des avantages fiscaux fait l'objet de commentaires détaillés dans une instruction administrative distincte.

Section 8 : Spécificités de la réduction d'impôt

29. Aucune condition de zonage. A la différence de certains autres dispositifs d'incitation fiscale en faveur de l'investissement locatif, la réduction d'impôt au titre des investissements immobiliers réalisés dans le secteur de la location meublée non professionnelle n'est subordonnée à aucun zonage.

30. Plafonds. De même, aucun plafond tenant au loyer du logement concerné ou aux ressources de son occupant n'est applicable.

CHAPITRE 4 : CONSEQUENCES SUR LE REGIME FISCAL DU BAILLEUR

31. L'application de la réduction d'impôt emporte des conséquences sur le calcul de l'amortissement du logement ayant ouvert droit à l'avantage (section 1) ainsi que sur la détermination des plus-values réalisées lors de la cession de ce bien (section 2).

Section 1 : Amortissement des immeubles ayant ouvert droit à la réduction d'impôt

32. En application de l'article 39 G du CGI, issu du I de l'article 90 de la loi de finances pour 2009 (n° 2008-1425 du 27 décembre 2008) et modifié par le 1° du I de l'article 15 de la deuxième loi de finances rectificative pour 2009 (n° 2009-431 du 20 avril 2009), les amortissements de l'immeuble ayant ouvert droit à la réduction d'impôt ne sont admis en déduction du résultat imposable qu'à hauteur de ceux pratiqués sur la fraction du prix de revient des immeubles excédant le montant retenu pour le calcul de cette réduction d'impôt.

Ainsi, pour un logement dont le prix de revient est de 350 000 €, seule la fraction de ce prix qui excède 300 000 €, soit 50 000 €, pourra faire l'objet d'un amortissement déductible du résultat imposable dans les conditions prévues au 2° du 1 de l'article 39 du CGI.

Pour plus de précisions sur l'amortissement des immeubles ayant ouvert à la réduction d'impôt, il convient de se reporter à l'instruction administrative du 28 juillet 2009 publiée au Bulletin officiel des impôts sous la référence 4 F-3-09.

Section 2 : Régime des plus-values

33. Régime des plus-values immobilières. Conformément aux dispositions du VII de l'article 151 septies du CGI, les plus-values réalisées lors de la cession de locaux d'habitation meublés et faisant l'objet d'une location directe ou indirecte lorsque cette activité n'est pas exercée à titre professionnel, suivent le régime d'imposition des plus-values immobilières des particuliers prévu aux articles 150 U à 150 VH du CGI.

En conséquence, les plus-values retirées, le cas échéant, de la cession d'immeubles ayant ouvert droit à la réduction d'impôt en faveur des investissements immobiliers réalisés dans le secteur de la location meublée non professionnelle, relèvent de ce régime d'imposition.

Pour plus de précisions sur le régime d'imposition des plus-values immobilières, il convient de se reporter notamment à l'instruction administrative du 14 janvier 2004, publiée au Bulletin officiel des impôts sous la référence 8 M-1-04.

34. Régime des plus-values professionnelles. En revanche, les plus-values afférentes aux autres éléments de l'actif immobilisé sont soumises aux règles prévues aux articles 39 duodécies et suivants du CGI. Par ailleurs, dès lors que l'activité de location n'est pas exercée à titre professionnel, les plus-values ainsi déterminées ne peuvent ouvrir droit à l'exonération prévue au II de l'article 151 septies du CGI.

35. Changement de qualité. Si au moment de la cession du logement ayant ouvert droit à la réduction d'impôt, le contribuable est qualifié de loueur en meublé professionnel (sur ce point, voir n° 14. de la présente instruction), la plus-value afférente à la cession du bien ayant ouvert droit à la réduction d'impôt est soumise au régime des plus-values professionnelles.

Dans l'hypothèse où le contribuable ne sait pas au moment de la cession s'il sera qualifié de loueur en meublé professionnel, au titre de l'année de cession, il est admis qu'il soumette la plus-value aux règles qui découlent du statut qui était le sien l'année précédente et, si nécessaire, régularise le montant dû lors de l'imposition des revenus de l'année de cession (pour plus de précisions, voir le BOI 4 F-3-09 du 28 juillet 2009).

Enfin, si le bien a figuré successivement dans le patrimoine privé puis à l'actif dans le patrimoine professionnel du contribuable ayant bénéficié de la réduction d'impôt, la plus-value est déterminée dans les conditions fixées à l'article 151 sexies du CGI (sur ce point, voir le BOI 8 M-1-04, fiche n° 13).

CHAPITRE 5 : ENTREE EN VIGUEUR

36. La réduction d'impôt s'applique, en principe, aux acquisitions de logements réalisées du 1^{er} janvier 2009 au 31 décembre 2012. La date d'acquisition s'entend de la date de la signature de l'acte authentique d'achat, quelle que soit la nature de l'investissement (voir tableau ci-dessous).

Nature de l'investissement	Entrée en vigueur
Logement neuf achevé ⁽¹⁾	Acquisitions intervenues du 1 ^{er} janvier 2009 au 31 décembre 2012, étant précisé que la date d'acquisition du logement s'entend de celle de la signature de l'acte authentique d'achat.
Logement achevé depuis au moins quinze ans ayant fait l'objet d'une réhabilitation ⁽²⁾	
Logement en l'état futur d'achèvement	
Logement achevé depuis au moins quinze ans et qui fait l'objet de travaux de réhabilitation	

(1) Afin de ne pas pénaliser les programmes de construction en cours, les logements neufs situés dans une résidence de tourisme non classée ayant fait l'objet d'une déclaration d'ouverture de chantier avant le 1^{er} janvier 2009 peuvent, sous certaines conditions, ouvrir droit à la réduction d'impôt. L'acquisition de ces logements doit toutefois intervenir entre le 1^{er} janvier 2009 et le 31 décembre 2010 (voir n° 10. de la fiche n° 4 de la présente instruction).

(2) Afin de ne pas pénaliser les programmes de construction en cours, les logements achevés depuis au moins quinze ans ayant fait l'objet d'une réhabilitation situés dans une résidence de tourisme non classée au titre de laquelle une demande de permis de construire ou une déclaration de travaux a été déposée entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2008 peuvent, sous certaines conditions, ouvrir droit à la réduction d'impôt. L'acquisition de ces logements doit toutefois intervenir entre le 1^{er} janvier 2009 et le 31 décembre 2010 (voir n° 11. de la fiche n° 4 de la présente instruction).

Pour plus de précisions sur la date d'acquisition des logements, voir fiche n° 2 de la présente instruction

CHAPITRE 6 : REMISE EN CAUSE

37. La réduction d'impôt obtenue fait notamment l'objet d'une remise en cause en cas de :

- non-respect de l'engagement de location ;
- non-respect des conditions de mise en location ;
- cession, pendant la période d'engagement de location, des immeubles au titre desquels le contribuable a bénéficié de la réduction d'impôt.

Pour plus de précisions sur les cas et modalités de remise en cause de la réduction d'impôt, voir fiche n° 7 de la présente instruction

CHAPITRE 7 : OBLIGATIONS DECLARATIVES DES CONTRIBUABLES

38. Les obligations des contribuables qui entendent bénéficier de la réduction d'impôt font l'objet d'une présentation détaillée dans une fiche de la présente instruction.

Pour plus de précisions sur les obligations déclaratives des contribuables, voir fiche n° 8 de la présente instruction

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

FICHE N° 1
Bénéficiaires

Sommaire

Section 1 : Personnes physiques	1
Section 2 : Domiciliation fiscale en France	2

Section 1 : Personnes physiques

1. La réduction d'impôt sur le revenu s'applique aux contribuables personnes physiques fiscalement domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI (voir toutefois le G de la fiche n° 7 de la présente instruction sur les modalités d'application de la réduction d'impôt en cas de transfert du domicile fiscal hors de France).

L'investissement doit être réalisé directement par le contribuable et non par l'intermédiaire d'une société (sur ce point, voir n° 6. de la fiche n° 3 de la présente instruction).

Section 2 : Domiciliation fiscale en France

2. Le contribuable qui entend bénéficier de la réduction d'impôt doit être domicilié fiscalement en France au sens de l'article 4 B du CGI. Il s'agit, conformément aux dispositions de l'article 4 A du CGI, des contribuables qui sont soumis en France à l'impôt sur le revenu sur l'ensemble de leur revenus, qu'il s'agisse de revenus de source française ou étrangère. Dans la généralité des cas, il s'agit de personnes résidant en France métropolitaine ou dans un département d'outre-mer.

Les personnes qui sont fiscalement domiciliées en France au sens du 2 de l'article 4 B du code précité, c'est-à-dire les agents de l'Etat qui exercent leurs fonctions ou sont chargés de mission dans un pays étranger et qui ne sont pas soumis dans ce pays à un impôt personnel sur l'ensemble des revenus, peuvent bénéficier de la réduction d'impôt.

En revanche, les personnes fiscalement domiciliées hors de France qui, en application du second alinéa de l'article 4 A du même code, sont passibles de l'impôt sur le revenu à raison de leurs seuls revenus de source française, ne peuvent pas bénéficier de l'avantage fiscal. Il en est notamment ainsi des contribuables 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, à Saint-Martin, à Saint-Barthélemy ou en Nouvelle-Calédonie.

FICHE N° 2
Opérations concernées

Sommaire

Section 1 : Logements acquis neufs	1
Section 2 : Logements acquis en l'état futur d'achèvement	4
Section 3 : Logements achevés depuis au moins quinze ans ayant fait l'objet d'une réhabilitation	7
Section 4 : Logements achevés depuis au moins quinze ans qui font l'objet d'une réhabilitation	13

Section 1 : Logements acquis neufs

1. Opération concernée. L'acquisition à titre onéreux de logements neufs ouvre droit à la réduction d'impôt.
2. Notion de logement neuf. Les logements neufs s'entendent des immeubles à usage d'habitation dont la construction est achevée et qui n'ont jamais été habités ni utilisés sous quelque forme que ce soit.

Par mesure de tempérament, il est toutefois admis que l'acquisition à titre onéreux d'un logement issu de la transformation d'un local affecté à un usage autre que l'habitation qui entre dans le champ de la TVA en vertu du 7° de l'article 257 du CGI ouvre droit à la réduction d'impôt, dans les mêmes conditions que les logements neufs.

La circonstance qu'un logement ait fait l'objet d'une précédente mutation, à titre onéreux ou à titre gratuit, ne suffit pas, en soi, à lui faire perdre le caractère de logement neuf pour le bénéfice de l'avantage fiscal.

En revanche, ne peuvent pas être considérés comme neufs les logements dont la première location a pris effet avant la date de leur acquisition, même lorsque cette dernière s'accompagne du transfert au profit de l'acquéreur du bail conclu par le vendeur.

Cela étant, il est toutefois admis de considérer comme neufs, pour l'application de la réduction d'impôt, les logements qui sont mis en location au cours des années 2009 ou 2010, à condition que leur acquisition intervienne avant l'expiration du douzième mois suivant celui au cours duquel le bail a été conclu.

Il est également admis de considérer comme neufs, les appartements témoins d'un programme immobilier, toutes les autres conditions d'application de la réduction d'impôt étant par ailleurs remplies.

3. Date d'acquisition du logement. La réduction d'impôt s'applique aux acquisitions de logements neufs réalisées du 1^{er} janvier 2009 au 31 décembre 2012 (voir par ailleurs n° 10. de la fiche n° 4 de la présente instruction). La date d'acquisition s'entend de celle de la signature de l'acte authentique d'achat.

Section 2 : Logements acquis en l'état futur d'achèvement

4. Opération concernée. L'acquisition à titre onéreux de logements en l'état futur d'achèvement ouvre droit à la réduction d'impôt. Ces logements doivent être acquis du 1^{er} janvier 2009 au 31 décembre 2012. Aucune condition de délai d'achèvement des immeubles n'est exigée. Ainsi, un logement pourra ouvrir droit à la réduction d'impôt alors qu'il serait achevé après le 31 décembre 2012.

5. Notion de logement acquis en l'état futur d'achèvement. La vente en l'état futur d'achèvement est le contrat par lequel le vendeur transfère immédiatement à l'acquéreur ses droits sur le sol, ainsi que la propriété des constructions existantes. Les ouvrages à venir deviennent la propriété de l'acquéreur au fur et à mesure de leur exécution. L'acquéreur est tenu d'en payer le prix à mesure de l'avancement des travaux. Le vendeur conserve les pouvoirs de maître d'ouvrage jusqu'à la réception des travaux (code de la construction et de l'habitation, art. L. 261-3).

6. Date d'acquisition du logement. La réduction d'impôt s'applique aux acquisitions de logements en l'état futur d'achèvement réalisées du 1^{er} janvier 2009 au 31 décembre 2012. La date d'acquisition s'entend de la date de signature de l'acte authentique d'achat.

Ainsi, l'acquisition d'un logement en l'état futur d'achèvement dans une résidence avec services pour étudiants dont l'acte authentique d'achat est signé le 6 juillet 2012 ouvre droit à la réduction d'impôt, toutes conditions étant par ailleurs remplies. La circonstance que l'achèvement de l'immeuble (fait générateur de la réduction d'impôt) intervienne au cours d'une année postérieure à l'année 2012 ne fait pas obstacle au bénéfice de l'avantage fiscal.

La circonstance que le dépôt d'une demande de permis de construire ou la déclaration d'ouverture de chantier prévue à l'article R.*424-16 du code de l'urbanisme (art. R.*421-40 du même code pour les déclarations déposées avant le 1^{er} octobre 2007) est intervenu avant le 1^{er} janvier 2009 ne fait pas obstacle à la réduction d'impôt. Dans ce cas, l'acquisition du logement doit être réalisée, en tout état de cause, à compter du 1^{er} janvier 2009. Ainsi, l'acquisition d'un immeuble ayant fait l'objet d'un dépôt de demande de permis de construire ou d'une déclaration d'ouverture de chantier en 2008 mais acquis en l'état futur d'achèvement du 1^{er} janvier 2009 au 31 décembre 2012 peut, toutes autres conditions étant remplies, ouvrir droit à la réduction d'impôt.

Section 3 : Logements achevés depuis au moins quinze ans ayant fait l'objet d'une réhabilitation

7. Opération concernée. L'acquisition à titre onéreux de logements achevés depuis au moins quinze ans ayant fait l'objet d'une réhabilitation ou d'une rénovation ouvre droit à la réduction d'impôt.

Il est admis que le logement puisse être loué ou utilisé par le vendeur entre la date d'achèvement des travaux de réhabilitation et celle de son acquisition par le contribuable qui entend bénéficier de la réduction d'impôt, sans toutefois que cette période ne puisse excéder douze mois (voir par ailleurs, dernier alinéa du n° 9. de la présente fiche).

8. Nature des travaux de réhabilitation ou de rénovation. La liste des travaux qualifiés de travaux de réhabilitation ou de rénovation est celle prévue dans le cadre du dispositif « Robien-réhabilitation » mentionné à la deuxième phrase du deuxième alinéa du h du 1° du I de l'article 31 du CGI.

Toutefois, à la différence du dispositif « Robien-réhabilitation », celui prévu à l'article 199 sexvicies du CGI ne comporte pas de condition relative à l'état initial du logement avant réhabilitation.

Par suite, les dispositions du I de l'article 2 quindécies B de l'annexe III au CGI (dispositif « Robien-réhabilitation ») prévoyant que le logement ne satisfait pas à l'origine aux caractéristiques de décence pour au moins quatre des rubriques applicables, ne concernent pas les logements achevés depuis au moins quinze ans acquis réhabilités dans le cadre de la réduction d'impôt prévue à l'article 199 sexvicies du CGI.

Ainsi, il suffit que les travaux portent sur un seul des critères de performance pour que la réduction d'impôt puisse s'appliquer, à la condition que, une fois les travaux achevés, le logement satisfasse bien à l'ensemble des performances techniques mentionnées au II de l'article 2 quindécies B de l'annexe III au CGI.

Les travaux de réhabilitation s'entendent donc de ceux réalisés dans le logement et, le cas échéant, dans les parties communes, qui permettent de donner au logement l'ensemble des performances techniques fixées par l'arrêté du 19 décembre 2003 (annexe III au CGI, II de l'article 2 quindécies B).

9. Fourniture d'états et attestations. Pour le bénéfice de la réduction d'impôt, le vendeur du logement doit faire établir par un contrôleur technique ou un technicien de la construction qualifié, indépendant des personnes physiques ou morales susceptibles de réaliser les travaux de réhabilitation et couvert par une assurance pour cette activité :

1) avant la réalisation des travaux, un état descriptif du logement contenant les rubriques relatives aux performances techniques fixées par l'arrêté du 19 décembre 2003 ;

2) après la réalisation des travaux, un état descriptif du logement contenant les mêmes rubriques que celles mentionnées au 1). Le professionnel qualifié qui établit cet état fournit également une attestation indiquant :

- que l'ensemble des performances techniques est respecté ;
- et qu'au moins l'une d'entre elles a été obtenue grâce aux travaux de réhabilitation.

La fonction de technicien de la construction est notamment assurée par les architectes et agréés en architecture, les bureaux d'études techniques, les ingénieurs conseils dans le domaine de la construction, les géomètres experts et les économistes de la construction.

10. Date de réalisation des travaux de réhabilitation ou de rénovation. Pour ouvrir droit à la réduction d'impôt, le logement doit avoir fait l'objet d'une réhabilitation ou d'une rénovation avant son acquisition par le contribuable qui entend bénéficier de la réduction d'impôt.

Si aucun délai n'est exigé entre l'achèvement des travaux de réhabilitation du logement et la date de son acquisition par le contribuable qui entend bénéficier de la réduction d'impôt, les travaux de réhabilitation doivent, en tout état de cause, avoir été réalisés en vue de la vente. A cet égard, les travaux qui ont fait l'objet d'une demande de permis de construire ou d'une déclaration de travaux à compter du 1^{er} janvier 2008 seront toujours réputés réalisés en vue de la vente (voir toutefois, n° 11. de la fiche n° 4 de la présente instruction).

11. Ancienneté du logement. Pour ouvrir droit à la réduction d'impôt, le logement réhabilité doit être achevé depuis au moins quinze ans. Cette condition s'apprécie à la date de l'acquisition du logement. Aucune exception à la condition d'ancienneté du logement n'est prévue par la loi.

Pour déterminer la date d'achèvement du logement, 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).

A cet égard, il est rappelé que 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.

12. Date d'acquisition du logement. La réduction d'impôt s'applique aux logements achevés depuis au moins quinze ans ayant fait l'objet d'une réhabilitation et qui sont acquis à compter du 1^{er} janvier 2009 et jusqu'au 31 décembre 2012 (voir par ailleurs n° 11. de la fiche n° 4 de la présente instruction). La date d'acquisition s'entend de celle de la signature de l'acte authentique d'achat.

Section 4 : Logements achevés depuis au moins quinze ans qui font l'objet d'une réhabilitation

13. Opération concernée. L'acquisition à titre onéreux de logements achevés depuis au moins quinze ans qui font l'objet de travaux de réhabilitation ou de rénovation ouvre droit à la réduction d'impôt. Les travaux de réhabilitation peuvent être réalisés soit par l'acquéreur, soit par le vendeur.

14. Nature des travaux de réhabilitation ou de rénovation Les travaux de réhabilitation s'entendent de ceux décrits au n° 8. de la présente fiche. Aucune condition de délai d'achèvement des travaux n'est exigée.

Il est admis que le logement puisse être loué ou utilisé par l'acquéreur entre la date de son acquisition et celle du début des travaux de réhabilitation. Cette période ne peut toutefois excéder douze mois.

Le logement peut être également donné en location pendant la durée des travaux de réhabilitation.

15. Travaux réalisés par le vendeur. Lorsque les travaux sont réalisés par le vendeur, un contrat de vente d'immeubles à rénover (VIR) doit, en principe, avoir été conclu. En effet, l'article 80 de la loi n° 2006-872 du 13 juillet 2006 portant engagement national pour le logement prévoit que toute personne qui vend un immeuble bâti à usage d'habitation et qui s'engage, dans un délai déterminé par le contrat, à réaliser des travaux dans cet immeuble et qui perçoit des sommes d'argent de l'acquéreur avant la livraison des travaux, doit conclure avec l'acquéreur un contrat de VIR.

Ce type de contrat permet ainsi d'accompagner une vente ordinaire d'immeuble de l'engagement du vendeur de réaliser des travaux de rénovation selon des modalités définies par contrat.

Ce régime qui emprunte pour partie à celui de la vente ordinaire et pour partie à la vente en l'état futur d'achèvement est soumis aux dispositions du code civil relatives à la vente d'immeubles existants (articles 1582 à 1701) et à des dispositions spécifiques du code de la construction et de l'habitation (articles L. 111-6-2-1 à L. 111-6-2-3 pour les règles générales de la rénovation d'immeubles et articles L. 262-1 à L. 262-11 pour les règles spécifiques au contrat de VIR).

Les modalités d'application relatives à la vente d'immeuble à rénover sont précisées par le décret n° 2008-1338 du 16 décembre 2008, publié au Journal officiel du 18 décembre 2008.

16. Fourniture d'états et attestations. Pour le bénéfice de la réduction d'impôt, l'acquéreur ou le vendeur, qui réalise les travaux, doit faire établir les états et attestations prévus au n° 9. de la présente fiche.

17. Ancienneté du logement. (Sur ce point, voir n° 11. de la présente fiche)

18. Date d'acquisition du logement. La réduction d'impôt s'applique aux acquisitions intervenues entre le 1^{er} janvier 2009 et le 31 décembre 2012 de logements achevés depuis au moins quinze ans qui font l'objet de travaux de réhabilitation. La date d'acquisition s'entend de la signature de l'acte authentique d'achat.

Ainsi, l'acquisition d'un logement achevé depuis au moins quinze ans qui fait l'objet de travaux de réhabilitation, dans une résidence de tourisme classée, dont l'acte authentique d'achat est signé le 15 mai 2012 ouvre droit à la réduction d'impôt, toutes conditions étant par ailleurs remplies. La circonstance que l'achèvement des travaux de réhabilitation, qui correspond au fait générateur de la réduction d'impôt (sur ce point, voir n^{os} 16. et 17. de la présente instruction), intervienne au cours d'une année postérieure à 2012, ne fait pas obstacle au bénéfice de l'avantage fiscal.

FICHE N° 3
Investissements éligibles

Sommaire

Section 1 : Nature de l'investissement	1
Section 2 : Nature de l'acquisition	3

Section 1 : Nature de l'investissement

1. Acquisition d'immeubles. La réduction d'impôt s'applique au titre de l'acquisition d'immeubles destinés à la location meublée qui n'est pas exercée à titre professionnel et dont le produit est imposé dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

2. Immeuble à usage de logement. Seuls les immeubles à usage de logement au sens des articles R. 111-1 à R. 111-17 du code de la construction et de l'habitation ouvrent droit à l'avantage fiscal. Le bien doit, par conséquent, satisfaire aux conditions de volume, de surface, de confort et de sécurité définies par ces dispositions.

S'agissant des logements situés dans les résidences de tourisme, il convient toutefois de se reporter aux dispositions spécifiques prévues par l'arrêté du 30 janvier 1978 fixant les règles de construction spéciales à l'habitat de loisirs à gestion collective.

Section 2 : Nature de l'acquisition

3. Acquisition à titre onéreux. Pour ouvrir droit à la réduction d'impôt, l'immeuble doit être acquis à titre onéreux.

En conséquence, les immeubles acquis à titre gratuit n'ouvrent pas droit à l'avantage fiscal. Toutefois, lorsque l'acquisition à titre gratuit d'un immeuble résulte du décès de l'un des membres d'un couple soumis à imposition commune, le conjoint survivant attributaire du logement ayant ouvert droit à la réduction d'impôt peut demander la reprise du dispositif à son profit, dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités pour la période restant à courir à la date de la transmission (sur la reprise de l'engagement de location, voir n° 9. et 10. de la présente instruction).

4. Acquisition en indivision. La circonstance que l'immeuble soit acquis en indivision ne fait pas obstacle à la réduction d'impôt (sur les modalités de remise en cause en cas de cession de droit indivis, voir toutefois fiche n° 7 de la présente instruction).

5. Démembrement de propriété. La réduction d'impôt ne s'applique pas aux immeubles dont le droit de propriété est démembre (voir toutefois n° 9. de la présente instruction). Il s'ensuit que le démembrement de propriété de tout ou partie des éléments entrant dans la base de l'avantage fiscal, tels que le logement, ses dépendances immédiates et nécessaires, fait obstacle pour l'ensemble de l'immeuble au bénéfice de la réduction d'impôt, que le démembrement intervienne dès l'origine ou au cours de l'engagement de location.

6. Immeuble acquis directement par le contribuable. Pour ouvrir droit à la réduction d'impôt, l'immeuble doit être acquis directement par le contribuable, personne physique, qui entend bénéficier de l'avantage fiscal.

En conséquence, les investissements réalisés par l'intermédiaire d'une société n'ouvrent pas droit à la réduction d'impôt.

7. Propriété du logement. L'immeuble peut être la propriété des deux membres du couple soumis à imposition commune, d'un seul d'entre eux ou encore des personnes à la charge du foyer fiscal au sens des articles 196 à 196 B du CGI.

FICHE N° 4
Etablissements concernés

Sommaire

Section 1 : Etablissement social ou médico-social d'accueil des personnes âgées	1
Section 2 : Etablissement social ou médico-social d'accueil des personnes adultes handicapées	3
Section 3 : Etablissement de soins de longue durée	5
Section 4 : Résidence avec services pour personnes âgées ou handicapées ayant obtenu l'agrément « qualité »	6
Section 5 : Résidence de tourisme classée	8
Section 6 : Résidence avec services pour étudiants	13
Section 7 : Ensemble de logements affectés à l'accueil familial salarié	17

Section 1 : Etablissement social ou **médico-social d'accueil** des personnes âgées

1. **Définition.** Il s'agit des établissements mentionnés au 6° du I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles (CASF). Ce sont des établissements sociaux ou médico-sociaux qui comportent des structures d'hébergement destinées à accueillir des personnes âgées et qui sont habilités à leur apporter des prestations de soins relevant d'acte médicaux ou paramédicaux.

Seuls les logements situés dans ces établissements et destinés à accueillir les personnes âgées ouvrent droit à la réduction d'impôt. Les autres logements situés, le cas échéant, dans ce type de structure n'ouvrent pas droit à l'avantage fiscal.

2. **Catégories d'établissements.** Les établissements qui relèvent du 6° du I de l'article L.312-1 du CASF doivent appartenir à l'une des catégories suivantes :

- établissements d'hébergement de personnes âgées (EHPA) ;
- établissements d'hébergement de personnes âgées dépendantes (EHPAD) ;
- logements foyers ;
- petites unités de vie ;
- unités pour personnes désorientées.

Les autres types d'établissement ne peuvent pas être assimilés à ceux visés au 6° du I de l'article L. 312-1 du CASF. Par conséquent, ils ne peuvent pas ouvrir droit à la réduction d'impôt.

Section 2 : Etablissement social ou **médico-social d'accueil** des personnes adultes handicapées

3. **Définition.** Il s'agit d'établissements mentionnés au 7° du I de l'article L. 312-1 du CASF. Ce sont des établissements sociaux ou médico-sociaux qui comportent des structures d'hébergement destinées à accueillir des personnes adultes handicapées et qui sont habilités à leur apporter des prestations de soins relevant d'acte médicaux ou paramédicaux.

Seuls les logements situés dans ces établissements et destinés à accueillir les personnes adultes handicapées ouvrent droit à la réduction d'impôt. Les autres logements situés, le cas échéant, dans ce type de structure, n'y ouvrent pas droit.

4. Catégories d'établissements. Les établissements qui relèvent du 7° du I de l'article L. 312-1 du CASF doivent appartenir à l'une des catégories suivantes :

- foyers de vie ou foyers occupationnels. Ces établissements, qui comportent des structures pour l'hébergement, ne fournissent pas de prestations de soins et accueillent des personnes adultes dont le handicap ne leur permet pas ou plus d'exercer une activité professionnelle. Les foyers de vie fonctionnent en majorité en internat, tandis que les foyers occupationnels sont en principe des structures d'accueil de jour ;

- foyers d'accueil médicalisé (FAM). Ces foyers, qui comportent des structures pour l'hébergement, dispensent des soins médicaux ou paramédicaux. Ils accueillent des adultes gravement handicapés, mentalement ou physiquement, dont la dépendance les rend notamment inaptes à toute activité à caractère professionnel et rend nécessaire l'assistance d'une tierce personne pour les actes essentiels de l'existence, ainsi qu'une surveillance médicale et des soins constants. Ces établissements sont soumis à des obligations définies par le décret n° 2009-322 du 20 mars 2009 relatif aux obligations des établissements et services accueillant ou accompagnant des personnes handicapées adultes n'ayant pas acquis un minimum d'autonomie, publié au Journal officiel du 26 mars 2009.

- maisons d'accueil spécialisées (MAS). Ces établissements, qui comportent des structures pour l'hébergement, dispensent des soins d'hygiène, de maternage et de « nursing », la poursuite de traitements ou d'activités occupationnelles ou d'éveil, tendant au maintien ou à l'amélioration des acquis ou à prévenir une régression. Les personnes qui y sont accueillies sont des adultes atteints d'un handicap intellectuel, moteur ou somatique grave, ou gravement polyhandicapées, n'ayant pu acquérir un minimum d'autonomie. Ces établissements sont également soumis à des obligations définies par le décret n° 2009-322 du 20 mars 2009 précité. Les autres types d'établissement ne peuvent pas être assimilés à ceux visés au 7° du I de l'article L. 312-1 du CASF. Par conséquent, ils ne peuvent pas ouvrir droit à la réduction d'impôt.

Section 3 : Etablissement de soins de longue durée

5. Définition. Ces établissements, mentionnés au 3° de l'article L. 6143-5 du code de la santé publique, doivent comporter un hébergement et avoir pour objet de dispenser des soins de longue durée à des personnes n'ayant pas leur autonomie de vie et dont l'état nécessite une surveillance médicale constante et des traitements d'entretien.

Section 4 : Résidence avec services pour personnes âgées ou handicapées **ayant obtenu l'agrément « qualité »**

6. Définition. Il s'agit de résidences qui doivent proposer des services d'assistance aux personnes âgées ou handicapées qui ont besoin d'une aide personnelle, comme l'accompagnement dans les actes essentiels de la vie quotidienne (aide à la mobilité et aux déplacements...). Ces résidences ne sont toutefois pas habilitées à dispenser de soins relevant d'actes médicaux.

Sont concernées par la réduction d'impôt, les résidences dont le gestionnaire des services a reçu l'agrément « qualité » visé à l'article L. 7232-3 du code du travail (sur ce point, voir n° 14. de la fiche n° 5 de la présente instruction). L'obtention de cet agrément est conditionnée au respect d'un cahier des charges fixé par l'arrêté du 24 novembre 2005 publié au Journal officiel du 8 décembre 2005. Les modalités de délivrance de l'agrément « qualité » sont précisées dans la circulaire ANSP/DGEFP/DGAS n° 1-2007 du 15 mai 2007 du ministère du travail, des relations sociales, de la famille, de la solidarité et de la ville.

Ces résidences services peuvent être placées sous le régime prévu au chapitre IV bis de la loi n° 65-557 du 10 juillet 1965 fixant le statut de la copropriété des immeubles bâtis. En effet, l'article 14 de la loi n° 2006-1640 du 21 décembre 2006 de financement de la sécurité sociale pour 2007 étend le champ des organismes éligibles à l'agrément « qualité » à ce type de résidence.

En tout état de cause, seuls les logements situés dans ces résidences et destinés à accueillir les personnes âgées ou handicapées ouvrent droit à la réduction d'impôt. Les autres logements situés, le cas échéant, dans ce type de structure n'ouvrent pas droit à l'avantage fiscal.

7. Date de l'obtention de l'agrément « qualité ». Pour le bénéfice de la réduction d'impôt, l'agrément « qualité » doit être obtenu par le gestionnaire des services au plus tard dans les douze mois de la mise en exploitation effective de la résidence.

Section 5 : Résidence de tourisme classée

A. DEFINITION

8. La résidence de tourisme classée est définie à l'article D. 321-1 du code du tourisme comme un établissement commercial d'hébergement classé faisant l'objet d'une exploitation permanente ou saisonnière.

Elle est constituée d'un ensemble homogène de chambres ou d'appartements meublés, disposés en unités collectives ou pavillonnaires, offerts en location pour une occupation à la nuitée, à la semaine ou au mois, à une clientèle touristique qui n'y élit pas domicile. Elle est dotée d'un minimum d'équipements et de services communs. Elle est gérée dans tous les cas par une seule personne physique ou morale.

Conformément aux dispositions de l'article D. 321-2 du code du tourisme, la résidence de tourisme peut être placée sous le statut de copropriété des immeubles bâtis fixé par la loi n° 65-557 du 10 juillet 1965 modifiée ou sous le régime des sociétés d'attribution d'immeubles en jouissance à temps partagé défini par la loi n° 86-18 du 6 janvier 1986 relative aux sociétés d'attribution d'immeubles en jouissance à temps partagé, sous réserve que le règlement de copropriété ou les documents prévus par l'article 8 de la loi n° 86-18 du 6 janvier 1986 prévoient expressément :

1° Une destination et des conditions de jouissance des parties tant privatives que communes conformes au mode d'utilisation défini au présent article pour ce type de classement et comportant une obligation durable de location d'au moins 70 % des chambres ou appartements meublés qui ne saurait être inférieure à neuf ans, les copropriétaires ou les associés des sociétés d'attribution pouvant bénéficier d'une réservation prioritaire ;

2° Une gestion assurée pour l'ensemble de la résidence de tourisme par une seule personne physique ou morale, liée par un contrat de louage ou mandat aux copropriétaires ou associés des sociétés d'attribution.

Conformément aux dispositions de l'article D. 321-7 du code du tourisme, la décision de classement de la résidence de tourisme est prise par le préfet après avis de la commission départementale de l'action touristique, dans les conditions fixées par l'arrêté du 14 février 1986 « fixant les normes et la procédure de classement des hôtels et des résidences de tourisme ».

B. DATE A LAQUELLE LA RESIDENCE DOIT ETRE CLASSEE

1. Principe

9. Pour le bénéfice de la réduction d'impôt, la résidence de tourisme doit être classée au plus tard dans les douze mois de sa mise en exploitation effective.

2. Exceptions

10. Logements neufs. Par exception au principe énoncé au n° 9. de la présente fiche, et conformément au VI (premier tiret) de l'article 90 de la loi de finances pour 2009, lorsque la résidence de tourisme n'est pas classée dans les douze mois de sa mise en exploitation effective, la réduction d'impôt peut toutefois s'appliquer sous réserve du respect de l'ensemble des conditions suivantes :

- l'investissement correspond à l'acquisition d'un logement neuf ;
- l'acquisition du logement intervient entre le 1^{er} janvier 2009 et le 31 décembre 2010. La date d'acquisition s'entend de la signature de l'acte authentique d'achat ;
- la résidence de tourisme a fait l'objet d'une déclaration d'ouverture de chantier prévue à l'article R.*424-16 du code de l'urbanisme (art. R.*421-40 du même code pour les déclarations déposées avant le 1^{er} octobre 2007) avant le 1^{er} janvier 2009.

11. Logements achevés depuis au moins quinze ans ayant fait ou qui font l'objet d'une réhabilitation ou d'une rénovation. De même, lorsque la résidence de tourisme n'est pas classée dans les douze mois de sa mise en exploitation effective, la réduction d'impôt peut s'appliquer sous réserve du respect de l'ensemble des conditions suivantes :

- l'investissement correspond à l'acquisition d'un logement achevé depuis au moins quinze ans au 1^{er} janvier 2009 et fait ou a fait l'objet d'une réhabilitation ou d'une rénovation (voir sections 3 et 4 de la fiche n° 2 de la présente instruction) ;

- l'acquisition du logement intervient entre le 1^{er} janvier 2009 et le 31 décembre 2010. La date d'acquisition s'entend de la signature de l'acte authentique d'achat ;

- la résidence de tourisme a fait l'objet d'une demande de permis de construire ou d'une déclaration de travaux déposée entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2008 ;

- au moins un logement de cette résidence a été acquis ou réservé dans les conditions prévues à l'article L. 261-15 du code de la construction et de l'habitation entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2008 ;

- la rénovation ou la réhabilitation du logement a fait l'objet d'une demande de permis de construire ou d'une déclaration de travaux entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2008.

C. FACULTE D'OCCUPATION TEMPORAIRE DU LOGEMENT PAR LE PROPRIETAIRE

12. Il est admis que les logements situés dans une résidence de tourisme classée peuvent être occupés par leur propriétaire, sans que cela remette en cause le bénéfice de l'avantage fiscal.

Les règles définies pour l'application du régime de la TVA à la location, qui permettent au bailleur de récupérer la TVA qui a grevé son acquisition, prévoient que les copropriétaires doivent alors acquitter à l'exploitant de la résidence de tourisme le prix normal de leurs séjours. Ce prix est considéré comme normal s'il est au moins égal à 75 % du prix public, dès lors que, pour ces séjours, l'exploitant de la résidence n'engage aucun frais de commercialisation.

Il est admis que le règlement du prix des séjours dû par le copropriétaire à l'exploitant de la résidence de tourisme s'effectue par compensation avec les loyers que l'exploitant doit pour sa part au même copropriétaire au titre de la location des locaux. Ainsi, le paiement d'une partie du loyer par compensation avec le prix des prestations d'hébergement facturées par l'exploitant au propriétaire ne fait pas obstacle au bénéfice de la réduction d'impôt lorsque les deux conditions suivantes sont réunies :

- la durée totale des périodes d'occupation du logement par son propriétaire ne doit pas excéder huit semaines par an (appréciée en nombre de jours d'occupation, soit cinquante-six jours) ;

- le revenu déclaré par le bailleur doit correspondre au loyer annuel qui aurait été normalement dû par l'exploitant en l'absence de toute occupation par le propriétaire. Ainsi, la réduction de 25 % dont bénéficie le propriétaire sur le prix de ses périodes d'occupation ne doit en aucun cas entraîner une minoration du revenu qu'il est tenu de déclarer.

Les autres modalités d'occupation temporaire du logement, contractuelles ou non, ne sont pas admises.

Section 6 : Résidence avec services pour étudiants

A. DEFINITION

13. La résidence avec services pour étudiants s'entend d'une résidence occupée par des étudiants (B) à hauteur de 70 % (C) et qui propose un minimum de prestations de services (D).

B. OCCUPANTS DE LA RESIDENCE

14. Pour l'application de la réduction d'impôt, les étudiants s'entendent notamment des personnes inscrites dans un établissement d'enseignement secondaire ou supérieur, dans une école technique supérieure ou dans une grande école ou classe du second degré préparatoire à ces écoles. Les personnes qui effectuent un stage, rémunéré ou non, dans le cadre d'études poursuivies dans l'un des établissements ou écoles mentionnés ci-dessus sont également considérées comme des étudiants pour l'application de la réduction d'impôt.

Les personnes liées par un contrat de travail avec leur employeur et inscrites dans l'un des établissements mentionnés ci-dessus, sont également considérées comme étudiantes.

En revanche, les personnes liées par un contrat de travail avec leur employeur et qui ne sont pas inscrites dans l'un des établissements mentionnés ci-dessus, ne sont pas considérées comme étudiantes dès lors que ces personnes, qui sont soumises à la législation du travail, occupent un emploi salarié ne pouvant être assimilé à un statut d'étudiant. La nature et la durée du contrat de travail n'a aucune d'incidence sur l'application de ces dispositions.

Il est admis de considérer toutefois, comme étudiants, les apprentis munis d'un contrat répondant aux conditions prévues par le code du travail.

C. POURCENTAGE D'OCCUPATION

15. Les résidences doivent être occupées par au moins 70 % d'étudiants. Ce pourcentage est apprécié sur une période de référence de trois mois du 1^{er} octobre au 31 décembre de chaque année de la période d'engagement de location. Le non-respect du seuil d'occupation au cours d'une seule période de référence au cours de l'engagement de location entraîne la remise en cause de l'avantage fiscal (sur ce point, voir E de la fiche n° 7 de la présente instruction).

La qualité d'étudiant est appréciée au plus tard dans le mois qui suit la conclusion du bail entre l'exploitant et le sous-locataire ou au 31 octobre de l'année au cours de laquelle le bail a été signé. Lorsque deux personnes sont co-titulaires du bail, la qualité d'étudiant n'est toutefois exigée dans ces mêmes conditions que pour une seule de ces deux personnes.

Le logement doit être occupé par un étudiant sur l'ensemble de la période de référence de trois mois. La circonstance que ce même logement ne soit pas occupé par un étudiant au cours d'une autre période n'a aucune incidence sur l'appréciation du pourcentage d'occupation.

Les logements dont la location au cours de la période de référence est impossible pour des raisons matérielles (logements inachevés ou en travaux) ne sont pas pris en compte pour l'appréciation du pourcentage d'occupation par des étudiants.

Exemple : une résidence avec services pour étudiants comporte cinquante logements, dont quarante sont susceptibles d'être donnés en location pendant la période de référence de trois mois. Les dix autres logements n'ont pu être proposés à la location en raison de l'inachèvement des travaux.

Sur les quarante logements proposés à la location, trente sont occupés par des étudiants pendant les trois mois de référence. Les dix autres logements sont soit inoccupés, soit loués à des personnes qui ne sont pas étudiantes. En conséquence, la résidence concernée respecte le pourcentage d'occupation de 70 % par des étudiants au titre de la période de référence, dès lors que trente logements sur quarante sont occupés par des étudiants (soit 75 %).

D. NATURE DES SERVICES

16. S'agissant des prestations, il n'est pas exigé que la résidence fournisse certains services spécifiques.

Toutefois, pour permettre à la résidence d'être qualifiée de résidence avec services, celle-ci doit proposer dans des conditions similaires aux établissements d'hébergement à caractère hôtelier exploités de manière professionnelle (sur ce point, voir BOI 3 A-2-09), au moins trois des prestations suivantes :

- le petit déjeuner ;
- le nettoyage régulier des locaux ;
- la fourniture de linge de maison ;
- la réception, même non personnalisée, de la clientèle.

Ces dispositions sont identiques à celles qui sont retenues en matière d'imposition à la TVA, telles que prévues au b du 4° de l'article 261 D du CGI.

Section 7 : Ensemble de logements **affectés à l'accueil** familial salarié

17. Définition de l'accueil familial salarié. L'accueil familial salarié est prévu aux articles L. 444-1 à L. 444-9 du CASF. Ce dispositif permet à des personnes âgées ou handicapées d'être accueillies par des personnes physiques à leur propre domicile ou dans des structures comprenant plusieurs logements qui sont dédiés à ce type d'accueil. Seuls les logements compris dans les structures spécifiquement dédiées à l'accueil familial salarié sont éligibles à la réduction d'impôt.

18. Modalités de gestion. Pour ouvrir droit à la réduction d'impôt, l'ensemble de la structure qui comprend les logements affectés à l'accueil familial salarié doit être géré par un groupement de coopération sociale ou médico-sociale. Pour le respect de l'engagement de location mentionné au n° 8. de la présente instruction, le logement doit donc être donné en location au groupement de coopération sociale ou médico-sociale, gestionnaire de la structure.

Ces groupements, qui emploient comme salariés les accueillants familiaux, sont définis à l'article L. 312-7 du CASF. Ils constituent des organismes dotés de la personnalité morale de droit public ou privé, composés de deux ou plusieurs membres pouvant être des professionnels des secteurs sociaux, médico-sociaux et sanitaires, des établissements et services sociaux et médico-sociaux ainsi que des personnes morales gestionnaires de droit public ou de droit privé.

19. Logements concernés. Les structures affectées à l'accueil familial salarié comprennent à la fois des logements destinés aux personnes âgées ou handicapées accueillies, mais aussi les logements destinés à l'accueillant familial et à son remplaçant. L'ensemble de ces logements ouvrent droit à la réduction d'impôt, toutes conditions étant par ailleurs remplies. Les autres logements situés, le cas échéant, dans ce type de structure, n'ouvrent pas droit à l'avantage fiscal.

FICHE N° 5
Conditions de mise en location

Sommaire	
Section 1 : Délai de mise en location	1
Section 2 : Période de vacance en cas de changement d'exploitant	2
Section 3 : Durée de location	12
Section 4 : Qualité de l'exploitant	13

Section 1 : Délai de mise en location

1. Le logement doit être donné en location à l'exploitant de l'établissement ou de la résidence dans lequel il se situe, dans des délais qui dépendent de la nature de l'acquisition ouvrant droit à la réduction d'impôt. Ces délais sont récapitulés dans le tableau ci-après :

	Délai de mise en location
Acquisition d'un logement neuf achevé	Un mois, de date à date, à compter de la date d'acquisition du logement. La date d'acquisition s'entend de la date de la signature de l'acte authentique d'achat.
Acquisition d'un logement achevé depuis au moins quinze ans ayant fait l'objet d'une réhabilitation	
Acquisition d'un logement en l'état futur d'achèvement	Un mois, de date à date, à compter de la date d'achèvement de l'immeuble. (voir n° 17. de la présente instruction)
Acquisition d'un logement achevé depuis au moins quinze ans et qui fait l'objet d'une réhabilitation	Un mois, de date à date, à compter de la date d'achèvement des travaux. (la date d'achèvement des travaux est celle figurant sur l'état descriptif du logement après travaux prévu au n° 9. de la fiche n° 2 de la présente instruction)

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

2. Principe. En cas de changement d'exploitant 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. A défaut de location à un nouvel exploitant après l'expiration du délai d'un mois imparti, la réduction d'impôt fait l'objet d'une reprise au titre de l'année de rupture d'engagement de location.

3. Mesure de tempérament. Il est 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

4. 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.

5. 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).

6. 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). A 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. Il est toutefois rappelé que la résiliation à l'expiration d'une période triennale n'est pas possible s'agissant des baux commerciaux signés entre les propriétaires et les exploitants de résidences de tourisme (article L. 145-7 du code du commerce).

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).

7. 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

8. 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° 9.) ;

- 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° 10.) ;

- 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° 11.).

9. Ouverture de la procédure de liquidation judiciaire. Lorsqu'une procédure de liquidation judiciaire est ouverte à l'encontre d'un exploitant, 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 la date de celui-ci.

10. Résiliation ou cession du bail avant le terme de la période couverte par l'engagement de location. Lorsque l'exploitant 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 (voir toutefois n° 6. de la présente fiche), 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.

11. Mise en œuvre de la clause de résiliation unilatérale. Lorsque les copropriétaires de l'établissement ou de la résidence 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.

Section 3 : Durée de location

12. Durée minimale de neuf ans. La durée de location minimale exigée pour l'application de la réduction d'impôt est fixée à neuf ans. Cette durée est calculée de date à date à compter de celle de la prise d'effet du bail initial de chaque logement ouvrant droit à la réduction d'impôt.

La location doit être effective et continue pendant toute la période d'engagement de location (voir toutefois n° 2. et suivants de la présente fiche). A cet égard, il est rappelé que la loi ne prévoit pas, pour le propriétaire du logement ouvrant droit à la réduction d'impôt, la possibilité de se réserver des périodes d'occupation dudit logement sans que cela ne remette en cause le bénéfice de l'avantage fiscal (voir toutefois n° 12. de la fiche n° 4 de la présente instruction).

Une période de vacance est toutefois admise, en cas de changement d'exploitant (sur ce point, voir n°s 2. et suivants de la présente fiche). Lorsque la vacance résultant de la défaillance de l'exploitant intervient moins de douze mois avant le terme de la période d'engagement de location, il est également admis de ne pas remettre en cause le bénéfice de l'avantage fiscal si les conditions suivantes sont réunies :

- le logement est en état d'être loué ;
- le propriétaire ne s'en réserve pas la jouissance à quelque usage que ce soit et même pour une très courte durée, pour lui-même ou un membre de son foyer fiscal ;
- le logement n'est pas mis à la disposition d'un occupant à titre précaire ou à titre gratuit, même pour une très courte période, pendant la période couverte par l'engagement de location ;
- le logement n'est pas cédé avant l'expiration de l'engagement de location.

Section 4 : Qualité de l'exploitant

13. Aucune condition tenant à la qualité de l'exploitant de l'établissement ou de la résidence n'est exigée. L'exploitant peut être aussi bien une personne physique qu'une personne morale.

La loi prévoit toutefois que les logements situés dans des structures affectées à l'accueil familial salarié doivent être gérés par un groupement de coopération sociale ou médico-social (sur ce point, voir n°s 17. à 19. de la fiche n° 4 de la présente instruction). Seuls ces groupements coopération sociale ou médico-social sont donc habilités à exploiter ce type de résidence.

14. En tout état de cause, l'exploitant doit être unique pour l'ensemble de l'établissement ou de la résidence.

Toutefois, compte tenu de la spécificité des services devant être proposés dans les résidences avec services pour personnes âgées ou handicapées (sur la définition de ces résidences, voir section 4 de la fiche n° 4 de la présente instruction), il est admis que ces prestations puissent être effectuées par une personne morale ou physique distincte de l'exploitant de la résidence. En tout état de cause, la société gestionnaire des services doit avoir reçu l'agrément qualité prévue à l'article L. 7232-3 du code du travail.

FICHE N° 6
Base de la réduction d'impôt

Sommaire

Section 1 : Dispositions communes	1
Section 2 : Logements acquis neufs ou en l'état futur d'achèvement	6
Section 3 : Logements acquis réhabilités ou acquis en vue de leur réhabilitation	7

Section 1 : Dispositions communes

1. Limitation de la base à 300 000 € par an. La base de la réduction d'impôt est constituée par le prix d'acquisition ou de revient global du logement et de ses dépendances immédiates et nécessaires, ainsi que la quote-part de ce prix correspondant aux parties communes de l'immeuble.

La base de calcul de la réduction d'impôt n'est toutefois retenue que dans limite de 300 000 €.

2. Dépendances immédiates et nécessaires. Les dépendances immédiates et nécessaires du logement ouvrent droit à la réduction d'impôt lorsque les conditions suivantes sont cumulativement remplies :

- elles sont situées dans le même immeuble ou la même résidence que le logement au titre duquel la réduction d'impôt est demandée ;

- elles sont louées à l'exploitant de l'établissement ou de la résidence ;

-elles sont occupées, le cas échéant, par un occupant de l'établissement ou de la résidence.

3. Acquisition en indivision. Lorsque le logement est détenu en indivision, chaque indivisaire bénéficie de la réduction d'impôt dans la limite de la quote-part du prix de revient, majoré le cas échéant des dépenses de travaux de réhabilitation, correspondant à ses droits dans l'indivision.

Ainsi, lorsqu'une indivision comportant quatre indivisaires à parts égales acquiert un logement dont le prix de revient s'élève à 360 000 €, chaque indivisaire bénéficie de la réduction d'impôt, toutes autres conditions étant par ailleurs remplies, à hauteur d'un quart du prix de revient de ce logement, retenu pour sa fraction inférieure à 300 000 €, soit une base de réduction d'impôt égale à 75 000 € pour chacun des quatre indivisaires. Les intéressés peuvent, le cas échéant, bénéficier de cet avantage fiscal à raison d'autres investissements éligibles réalisés au cours de la même année à hauteur du solde disponible du plafond de 300 000 €, soit à hauteur chacun, appartenant par hypothèse à des foyers fiscaux différents, de 225 000 €.

4. Situation au regard de la taxe sur la valeur ajoutée. Pour les résidences ou établissements qui répondent aux conditions d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) fixées par le 4° de l'article 261 D du CGI, la TVA est généralement exclue de la base de calcul de la réduction d'impôt, dès lors qu'elle est, le plus souvent, récupérée par le propriétaire-bailleur. Pour plus de précisions, voir le BOI 3 A-13-91 du 9 juillet 1991.

5. Subventions. Lorsque l'acquisition du logement ou les dépenses de travaux de réhabilitation qui y sont réalisées, le cas échéant, sont subventionnées, la base de la réduction d'impôt est diminuée du montant total de la subvention.

Section 2 : Logements acquis neufs ou en l'état futur d'achèvement

6. Prix de revient. S'agissant des logements neufs ou en l'état futur d'achèvement, la base de la réduction d'impôt est constituée par le prix de revient du logement. Celui-ci s'entend du prix d'acquisition majoré des frais afférents à l'acquisition : honoraires de notaire, commissions versées aux intermédiaires, taxe sur la valeur ajoutée, droits d'enregistrement ou taxe de publicité foncière.

Lorsque les frais afférents à l'acquisition sont, au choix du contribuable, inscrits parmi les charges immédiatement déductibles en application des dispositions de l'article 38 quinquies de l'annexe III du CGI, ces dépenses ne sont pas comprises dans la base de la réduction d'impôt.

Section 3 : Logements acquis réhabilités ou acquis en vue de leur réhabilitation

A. LOGEMENTS ACQUIS REHABILITES

7. La base de la réduction d'impôt est calculée sur le prix d'acquisition du logement majoré, le cas échéant, des frais afférents à l'acquisition (sur ce point, voir. n° 6. de la présente fiche). Celui-ci comprend également le montant du prix des travaux de réhabilitation (y compris la quote-part relative aux parties communes) mentionnés au II de l'article 2 quinquies B de l'annexe III au CGI (sur ce point, voir n° 8. de la fiche 2 de la présente instruction).

8. Date d'appréciation de la base de la réduction d'impôt. La base de la réduction d'impôt s'apprécie, pour les logements achevés depuis au moins quinze ans qui ont fait l'objet d'une réhabilitation, à la date d'acquisition de ces logements. Il s'ensuit que les travaux réalisés postérieurement à cette acquisition ne sont pas pris en compte dans la base de l'avantage fiscal.

B. LOGEMENTS ACQUIS EN VUE DE LEUR REHABILITATION

9. Travaux réalisés par l'acquéreur. Lorsque les travaux de réhabilitation sont réalisés par l'acquéreur, le prix d'acquisition augmenté des frais afférents à l'acquisition (sur ce point, voir n° 6. de la présente fiche) du logement est majoré du montant des travaux réalisés par l'acquéreur (y compris la quote-part relative aux parties communes) pour la détermination de la base de la réduction d'impôt. Si les travaux ont été financés en partie à l'aide d'une subvention, la base de la réduction d'impôt est toutefois diminuée de son montant (sur ce point, voir n° 5. de la présente fiche).

Les travaux de réhabilitation s'entendent notamment des frais d'architecte, du prix d'achat des matériaux, des mémoires des entrepreneurs, des salaires versés aux ouvriers et des charges sociales y afférentes et autres frais généraux engagés pour la réhabilitation lorsque ces dépenses viennent majorer le prix d'inscription du logement à l'actif du bilan de son propriétaire (sur les conditions d'inscription de ces dépenses à l'actif du bilan, voir le BOI 4 A-13-05).

Les prestations d'étude, d'organisation et de suivi des travaux de réhabilitation ainsi que des frais liés à l'établissement des états et attestations (sur ce point, voir n° 9. de la fiche n° 2 de la présente instruction) sont également pris en compte lorsque ces dépenses viennent majorer le prix d'inscription du logement à l'actif du bilan de son propriétaire (sur les conditions d'inscription de ces dépenses à l'actif du bilan, voir le BOI 4 A-13-05).

En revanche, le travail personnel du contribuable n'est pas pris en compte.

10. Date d'appréciation de la base de la réduction d'impôt. La base de la réduction d'impôt s'apprécie, pour les logements qui font l'objet de travaux de réhabilitation, à la date d'achèvement de ces travaux. Il s'ensuit que les travaux réalisés postérieurement à l'achèvement des travaux de réhabilitation ne sont pas pris en compte dans la base de l'avantage fiscal. .

11. Travaux réalisés par le vendeur. Lorsque les travaux sont réalisés par le vendeur, un contrat de VIR est conclu entre l'acquéreur et le vendeur (voir n° 15. de la fiche 2 de la présente instruction). Dans ce cas, la base de la réduction d'impôt est déterminée par le prix d'acquisition du logement augmenté des frais afférents à l'acquisition (sur ce point, voir n° 6. de la présente fiche) et majoré, le cas échéant, de la part des travaux de réhabilitation (y compris la quote-part relative aux parties communes) tels que stipulés dans le contrat de VIR.

FICHE N° 7
Remise en cause

Sommaire	
Section 1 : Principaux cas de remise en cause	1
A. NON-RESPECT DE L'ENGAGEMENT DE LOCATION B. NON-RESPECT DES CONDITIONS DE MISE EN LOCATION C. NON-RESPECT DE L'ACTIVITE DE LOCATION D. CESSION DU LOGEMENT PENDANT LA PERIODE D'ENGAGEMENT DE LOCATION E. ETABLISSEMENT OU RESIDENCE NON ELIGIBLE OU DEvenu NON ELIGIBLE F. TRAVAUX DE REHABILITATION NE RESPECTANT PAR LES CONDITIONS D'ELIGIBILITE G. DOMICILIATION FISCALE HORS DE FRANCE	
Section 2 : Modalités de remise en cause	3

1. Les principaux cas de remise en cause de la réduction d'impôt ainsi que les exceptions qu'ils comportent sont réunis dans des tableaux récapitulatifs (section 1). Les modalités de remise en cause sont exposées section 2.

Section 1 : Principaux cas de remise en cause

A. NON-RESPECT DE L'ENGAGEMENT DE LOCATION

Cas de remise en cause	Exceptions
Aucune mise en location par le propriétaire du logement	Aucune remise en cause de l'avantage n'est effectuée lorsque le contribuable ou l'un des membres du couple 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) ; - fait l'objet d'une rupture de son contrat de travail <u>à l'initiative de l'employeur</u> . Il s'agit des salariés licenciés ou mis à la retraite. - décède. Par ailleurs, la réduction d'impôt n'est pas remise en cause lorsque le non-respect de l'engagement de location résulte d'une expropriation pour cause d'utilité publique de l'établissement ou de la résidence dans lequel se situe le logement.
Mise en location du logement hors délai (voir n° 1. de la fiche n° 5 de la présente instruction)	
Interruption de la location pendant une durée supérieure à celle admise (voir n° 12. de la fiche n° 4 ainsi que sections 1 et 2 de la fiche n° 5. de la présente instruction)	

B. NON-RESPECT DES CONDITIONS DE MISE EN LOCATION

Cas de remise en cause	Exceptions
Utilisation du logement par son propriétaire (autre que celle prévue au n° 12. de la fiche 4 de la présente instruction) pendant le délai de mise en location ou pendant la période d'engagement de location	Aucune

C. NON-RESPECT DE L'ACTIVITE DE LOCATION

Cas de remise en cause	Exceptions
Activité de location meublée exercée à titre professionnel	<p>Lorsque l'activité de location est exercée à titre professionnel au moment de l'acquisition du logement ouvrant droit à la réduction d'impôt, celle-ci est remise en cause.</p> <p>En revanche, lorsque le propriétaire du logement passe de la qualité de loueur en meublé non professionnel à celle de loueur en meublé professionnel, au cours de la période d'engagement de location, la réduction d'impôt n'est pas remise en cause. (sur le changement de statut, voir n^{os} 14. et 35. de la présente instruction)</p>
Imposition de l'activité de location dans une autre catégorie que celle des bénéfices industriels et commerciaux	Aucune

D. CESSION DU LOGEMENT PENDANT LA PERIODE D'ENGAGEMENT DE LOCATION

Cas de remise en cause	Exceptions
Mutation à titre onéreux	Aucune
Mutation à titre gratuit	Lorsque le transfert de propriété résulte du décès de l'un des membres d'un couple soumis à imposition commune, l'avantage n'est pas remis en cause.
Cession de droit indivis	Les exceptions prévues en cas de non-respect de l'engagement de location exposées au A de la présente fiche sont applicables. En tout état de cause, la mise en indivision d'un logement pendant la période d'engagement de location entraîne la cessation de l'application de la réduction d'impôt pour l'avenir, quand bien même l'indivision résulterait du décès de l'un des membres du couple soumis à imposition commune. En effet, si le conjoint survivant devient titulaire d'une quote-part indivise, il ne peut demander la reprise à son profit de l'avantage fiscal, cette possibilité n'étant offerte qu'au conjoint survivant attributaire du bien ou titulaire de son usufruit. Les droits du conjoint survivant s'apprécient à la date du règlement de la succession, aucune remise en cause ne peut donc être effectuée tant que la succession n'est pas définitivement réglée.
Démembrement de propriété	Lorsque le démembrement du droit de propriété résulte du décès de l'un des membres du couple soumis à imposition commune, l'avantage obtenu antérieurement à cet événement n'est pas remis en cause. Le conjoint survivant attributaire du bien ou titulaire de son usufruit peut demander la reprise à son profit de l'avantage fiscal pour la part restant à imputer (voir n° 9 de la présente instruction).

E. ETABLISSEMENT OU RESIDENCE NON ELIGIBLE OU DEvenu NON ELIGIBLE

Cas de remise en cause	Exceptions
Résidence ou établissement qui ne respecte pas initialement les conditions d'éligibilité	Aucune
Résidence ou établissement qui ne respecte pas les conditions d'éligibilité au cours de la période d'engagement de location	

F. TRAVAUX DE REHABILITATION NE RESPECTANT PAR LES CONDITIONS D'ELIGIBILITE

Cas de remise en cause	Exceptions
Les travaux de réhabilitation ne respectent pas les conditions d'éligibilité (voir n° 8. de la fiche n° 2 de la présente instruction)	Aucune

G. DOMICILIATION FISCALE HORS DE FRANCE

2. La circonstance que le contribuable ayant bénéficié de la réduction d'impôt transfère son domicile fiscal hors de France au cours de la période de l'engagement de location n'est pas de nature à entraîner la remise en cause de l'avantage fiscal obtenu jusqu'à la date de ce transfert.

Cela étant, il est précisé que pendant les périodes d'imposition au cours desquelles le contribuable n'est pas considéré comme fiscalement domicilié en France au sens de l'article 4 B du CGI, la réduction d'impôt ne peut pas être imputée et ne peut faire l'objet d'aucune imputation ultérieure.

Ainsi, lorsque le contribuable rétablit son domicile fiscal en France après la période d'engagement de location, l'impôt sur le revenu dû au titre des années postérieures à cet engagement ne peut pas être diminué des fractions de réduction d'impôt qui n'ont pu être imputées du fait de la domiciliation fiscale hors de France. Celles-ci sont définitivement perdues. En revanche, les fractions reportables nées au cours de la période pendant laquelle le contribuable était domicilié en France peuvent être imputées dans les conditions de droit commun à partir du rétablissement du domicile fiscal en France.

Toutefois, lorsque le contribuable rétablit son domicile fiscal en France pendant la période d'engagement de location, la réduction d'impôt s'impute à hauteur d'un neuvième de son montant sur l'impôt dû au titre des années d'imputation restant à courir à la date du rétablissement du domicile fiscal en France.

Cette situation n'a pas pour effet :

- de prolonger la période d'imputation de la réduction d'impôt qui reste fixée à neuf ans ;
- d'étendre la période d'engagement de location exigée pour le bénéfice de l'avantage fiscal.

Exemple 1 : un contribuable fiscalement domicilié en France acquiert le 1^{er} décembre 2009 un logement neuf dans une résidence avec services pour étudiants pour lequel il demande le bénéfice de la réduction d'impôt. Le bail consenti à l'exploitant de la résidence prend effet au 1^{er} janvier 2010. Au cours de l'année 2013, le contribuable transfère son domicile fiscal hors de France, avant de l'y rétablir au cours de l'année 2017. Les années au titre desquelles la réduction d'impôt peut être imputée sont récapitulées dans le tableau suivant :

Années	Imputation de la réduction d'impôt à hauteur d'un neuvième de son montant
2009 à 2012	Oui
2013 à 2016	Non
2017	Oui

Exemple 2 : un contribuable fiscalement domicilié en France acquiert le 13 juillet 2009 un logement neuf dans un établissement qui accueille des personnes âgées (CASF, art. L. 312-1-6°) et pour lequel il demande le bénéfice de la réduction d'impôt. Le bail consenti à l'exploitant de l'établissement prend effet au 1^{er} août 2009. Au cours de l'année 2015, le contribuable transfère son domicile fiscal hors de France, avant de l'y rétablir au cours de l'année 2019.

Les années au titre desquelles la réduction d'impôt pourra être imputée sont récapitulées dans le tableau suivant :

Années	Imputation de la réduction d'impôt à hauteur d'un neuvième de son montant
2009 à 2014	Oui
2015 à 2017	Non
A compter de 2018, et donc y compris au titre de l'année 2019	Non

Section 2 : Modalités de remise en cause

3. Les modalités de remise en cause du régime diffèrent selon que celle-ci a pour origine le non-respect des conditions initiales d'application du dispositif ou le non-respect de ces conditions au cours de la période d'engagement de location. Elles sont récapitulées dans les tableaux ci-après :

Modalités de remise en cause de la réduction d'impôt	
Non-respect des conditions initiales	L'impôt sur le revenu des années au titre desquelles la réduction d'impôt a été pratiquée est majoré du montant de la réduction imputé au cours de chacune de ces années.
Non-respect des conditions au cours de la période d'engagement de location	L'impôt sur le revenu de l'année au cours de laquelle intervient l'événement entraînant la déchéance de l'avantage fiscal est majoré du montant total de la réduction d'impôt obtenue depuis l'origine et jusqu'à la date de cet événement. Cette remise en cause intervient dans le délai normal de reprise, au plus tard avant le 31 décembre de la troisième année de la survenance de l'événement entraînant la déchéance de la réduction d'impôt. Le montant de la dépense ayant servi de base au calcul de la réduction d'impôt est assimilé à une insuffisance de déclaration.

4. En cas de remise en cause de la réduction d'impôt pour non-respect des conditions initiales ou au cours de la période d'engagement de location, le complément de droit exigible est, en principe, assorti des pénalités prévues aux articles 1727 et 1758 A du CGI et, le cas échéant, des sanctions prévues à l'article 1729 du même code.

FICHE N° 8
Obligations déclaratives des contribuables

Sommaire

Section 1 : Obligations générales	1
Section 2 : Obligations spécifiques	2

Section 1 : Obligations générales

1. Le contribuable est tenu de joindre à sa déclaration d'ensemble des revenus de l'année au titre de laquelle il demande le bénéfice de la réduction d'impôt :

1° une note annexe établie conformément au modèle figurant en annexe 3 de la présente instruction, comportant :

- ses identité et adresse ;
- l'adresse du logement concerné ;
- pour les logements acquis en l'état futur d'achèvement ou les logements achevés depuis au moins quinze ans, la date d'achèvement du logement ;
- le nom et le type d'établissement dans lequel le logement se situe ;
- l'engagement de louer le logement meublé pendant une durée de neuf ans au moins à l'exploitant de l'établissement ou de la résidence concerné ;
- le prix d'acquisition ou de revient retenu pour la détermination de la base de la réduction d'impôt ;

2° une copie du bail conclu avec l'exploitant de l'établissement ou de la résidence mentionnant la date de prise d'effet de la location ainsi que, s'il y a lieu, la durée totale, par année civile, des périodes d'occupation du logement que le propriétaire se réserve ;

3° une copie de l'acte authentique d'acquisition du logement.

Section 2 : Obligations spécifiques

2. Outre les documents mentionnés au n° 1. de la présente fiche, les contribuables sont tenus de fournir des documents spécifiques en fonction de la nature de l'investissement, de la nature de la résidence ou de situations particulières.

1. Documents à fournir pour certains types d'investissements

3. Les documents à joindre à la déclaration de revenus de l'année au titre de laquelle la réduction d'impôt est demandée sont récapitulés dans le tableau ci-dessous :

	Obligations spécifiques
Acquisition d'un logement achevé depuis au moins quinze ans ayant fait l'objet d'une réhabilitation (cas général)	Etats et attestations prévus au n° 9. et 16. de la fiche 2 de la présente instruction (voir modèle figurant à l'annexe 5 de la présente instruction) ainsi que les états prévus aux articles L. 1334-5 et L. 1334-13 du code de la santé publique fournis par le vendeur lors de la promesse de vente ou annexés à l'acte authentique de vente du logement, lorsque ces états sont requis.
Acquisition d'un logement achevé depuis au moins quinze ans qui fait l'objet d'une réhabilitation (cas général)	Ensemble des documents visés ci-dessus Lorsque les travaux sont réalisés par l'acquéreur, le contribuable est tenu de fournir une copie des factures mentionnant l'adresse de réalisation des travaux, leur nature et leur montant.
Acquisition d'un logement neuf dans les conditions mentionnées au n° 10. de la fiche 4 de la présente instruction	Déclaration d'ouverture de chantier relative à la résidence de tourisme
Acquisition d'un logement achevé depuis au moins quinze ans ayant fait ou qui fait l'objet d'une réhabilitation dans les conditions mentionnées au n° 11 de la fiche n° 4 de la présente instruction	Déclaration d'ouverture de chantier relative à la résidence de tourisme. Copie du dépôt de la demande de permis de construire ou de la déclaration de travaux relative aux travaux de réhabilitation. Document justifiant qu'un logement de la résidence a été acquis ou réservé dans les conditions prévues à l'article L. 261-15 du code de la construction et de l'habitation ainsi que la date de cette acquisition ou réservation.

2. Documents à fournir pour certains types de résidences

4. Les documents à fournir sont récapitulés dans le tableau ci-dessous :

	Obligations spécifiques
Résidence de tourisme classée	Une copie de l'arrêté préfectoral portant classement de la résidence
Résidence avec services pour personnes âgées ou handicapées	Une copie attestant de l'obtention par le gestionnaire des services de l'agrément prévu à l'article L. 7232-3 du code du travail
Résidence avec services pour étudiants	Sur demande de l'administration uniquement, une note détaillant le nombre de logements, les périodes d'occupation de chacun des logements au titre de la période de référence visée au n° 15. De la fiche 4 de la présente instruction. Ce document peut être demandé au titre de chaque période de référence durant la période d'engagement de location.

3. Documents à fournir dans certaines situations particulières

5. Changement d'exploitant. En cas de changement d'exploitant au cours de la période couverte par l'engagement de location, le contribuable joint à sa déclaration des revenus de l'année au cours de laquelle le changement est intervenu une copie du bail conclu avec le nouvel exploitant.

6. Obligations liées à la reprise du bénéfice de la réduction d'impôt par le conjoint survivant. Le conjoint survivant joint à la déclaration des revenus qu'il souscrit au titre de l'année du décès de son conjoint, pour la période postérieure à cet événement, une note établie conformément au modèle fixé en annexe 4 qui comporte l'engagement de louer le logement meublé à l'exploitant de l'établissement ou de la résidence pour la fraction de la période de neuf ans couverte par l'engagement de location initial et restant à courir à la date du décès ;

Par ailleurs, en cas de changement d'exploitant, le conjoint survivant joint à sa déclaration de revenus de l'année au cours de laquelle le changement est intervenu une copie du bail conclu avec le nouvel exploitant mentionnant la date d'effet de la location.

Ces documents doivent également être produits, mutatis mutandis, par le contribuable qui demande la reprise à son profit du dispositif lorsque le mariage, le divorce ou la séparation des époux intervient au cours de la période d'engagement de location de neuf ans. Il est alors admis que le bénéfice de la réduction d'impôt ne soit pas remis en cause (sur ce point, voir n° 10. de la présente instruction).

Annexe 1

I, V et VI de l'article 90 de la loi de finances pour 2009 (n° 2008-1425 du 27 décembre 2008)
(Journal officiel du 28 décembre 2009)

I. – Après l'article 39 F du code général des impôts, il est inséré un article 39 G ainsi rédigé :

« Art. 39 G.- Pour l'application du 2° du 1 de l'article 39, les amortissements des immeubles ayant ouvert droit à la réduction d'impôt prévue à l'article 199 sexvicies ne sont admis en déduction du résultat imposable du bénéficiaire de cette réduction d'impôt qu'à hauteur de 85 % de leur montant qui a été régulièrement comptabilisé.

« Les 2 et 3 de l'article 39 C ne sont pas applicables à la part des amortissements qui n'a pas été admise en déduction du résultat imposable en application de l'alinéa précédent. »

(...)

V. – Après l'article 199 duvicies du même code, il est inséré un article 199 sexvicies ainsi rédigé :

« Art. 199 sexvicies. – I. – Les contribuables domiciliés en France au sens de l'article 4 B peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt sur le revenu au titre de l'acquisition, à compter du 1er janvier 2009, d'un logement neuf ou en l'état futur d'achèvement ou d'un logement achevé depuis au moins quinze ans ayant fait l'objet d'une réhabilitation ou d'une rénovation ou qui fait l'objet de travaux de réhabilitation ou de rénovation si les travaux de réhabilitation ou de rénovation permettent, après leur réalisation, de satisfaire à l'ensemble des performances techniques mentionnées au II de l'article 2 quindécies B de l'annexe III du présent code, qu'ils destinent à une location meublée n'étant pas exercée à titre professionnel et dont le produit est imposé dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux lorsque ce logement est compris dans :

« 1° Un établissement mentionné aux 6 ou 7 du I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles ou l'ensemble des logements affectés à l'accueil familial salarié de personnes âgées ou handicapées, prévu par les articles L. 444-1 à L. 444-9 du même code géré par un groupement de coopération sociale ou médico-sociale ;

« 2° Une résidence avec services pour étudiants ;

« 3° Une résidence de tourisme classée ;

« 4° Un établissement délivrant des soins de longue durée, mentionné au dixième alinéa du 3° de l'article L. 6143-5 du code de la santé publique, et comportant un hébergement, à des personnes n'ayant pas leur autonomie de vie dont l'état nécessite une surveillance médicale constante et des traitements d'entretien¹.

« II. – La réduction d'impôt est calculée sur le prix de revient des logements. Son taux est égal à 5 %. Le montant annuel de la réduction d'impôt ne peut excéder 25 000 €.

« Elle est imputée dans les conditions prévues au 5 du I de l'article 197.

« Pour les logements acquis neufs, en l'état futur d'achèvement ou achevés depuis au moins quinze ans et ayant fait l'objet d'une réhabilitation, elle est accordée au titre de l'année d'achèvement du logement ou de celle de son acquisition si elle est postérieure.

« Pour les logements achevés depuis au moins quinze ans et qui ont fait l'objet de travaux de réhabilitation, elle est calculée sur le prix de revient des logements majoré des travaux de réhabilitation et elle est accordée au titre de l'année d'achèvement de ces travaux.

« Lorsque le logement est détenu en indivision, chaque indivisaire bénéficie de la réduction d'impôt à hauteur de la quote-part du prix de revient du logement majoré le cas échéant des travaux de réhabilitation, correspondant à ses droits indivis sur le logement concerné.

« III. – Le propriétaire doit s'engager à louer le logement pendant au moins neuf ans à l'exploitant de l'établissement ou de la résidence. Cette location doit prendre effet dans le mois qui suit la date :

« – d'achèvement de l'immeuble ou de son acquisition si elle est postérieure, pour les logements acquis neuf ou en l'état futur d'achèvement ;

« – d'acquisition pour les logements neufs achevés depuis au moins quinze ans ayant fait l'objet d'une réhabilitation ;

« – d'achèvement des travaux pour les logements achevés depuis au moins quinze ans et qui font l'objet de travaux de réhabilitation.

¹ Rédaction issue de la troisième loi de finances rectificative pour 2009.

« En cas de non-respect de l'engagement de location ou de cession du logement, la réduction pratiquée fait l'objet d'une reprise au titre de l'année de la rupture de l'engagement ou de la cession. Toutefois, en cas d'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, de licenciement ou de décès du contribuable ou de l'un des époux soumis à imposition commune, la réduction d'impôt n'est pas reprise.

« La réduction n'est pas applicable au titre des logements dont le droit de propriété est démembré. Toutefois, lorsque le transfert de la propriété du bien ou le démembrement de ce droit résulte du décès de l'un des époux soumis à imposition commune, le conjoint survivant attributaire du bien ou titulaire de son usufruit peut demander la reprise à son profit, dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités, du bénéfice de la réduction prévue au présent article pour la période restant à courir à la date du décès.

« IV. – Un contribuable ne peut, pour un même logement, bénéficier à la fois des réductions d'impôt mentionnées aux articles 199 undecies A et 199 undecies B et des dispositions du présent article. »

VI. – Les I à IV s'appliquent pour la détermination de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2009 et des années suivantes. La réduction d'impôt prévue au V est également applicable, dans les mêmes conditions et limites, au titre de l'acquisition :

– de logements neufs dans des résidences de tourisme non classées ayant fait l'objet d'une déclaration d'ouverture de chantier avant le 1er janvier 2009, lorsque cette acquisition intervient à compter de cette date et au plus tard le 31 décembre 2010 ;

– de logements achevés depuis au moins quinze ans au 1er janvier 2009 ayant fait l'objet d'une réhabilitation ou d'une rénovation au titre de laquelle une demande de permis de construire ou une déclaration de travaux a été déposée entre le 1er janvier 2006 et le 31 décembre 2008 et situés dans une résidence de tourisme au titre de laquelle une demande de permis de construire ou une déclaration de travaux a été déposée entre le 1er janvier 2006 et le 31 décembre 2008 et dans laquelle au moins un logement a été acquis ou réservé dans les conditions prévues à l'article L. 261-15 du code de la construction et de l'habitation au cours de la même période, lorsque cette acquisition intervient à compter de cette date et au plus tard le 31 décembre 2010.

Annexe 2

Article 15 de la deuxième loi de finances rectificative pour 2009 (n° 2009-431 du 20 avril 2009)
(Journal officiel du 22 avril 2009)

I. - Le code général des impôts est ainsi modifié :

1° Après les mots : « hauteur de », la fin du premier alinéa de l'article 39 G est ainsi rédigée : « ceux pratiqués sur la fraction du prix de revient des immeubles excédant le montant retenu pour le calcul de cette réduction d'impôt. » ;

2° L'article 199 sexvicies est ainsi modifié :

a) Au premier alinéa du I, après l'année : « 2009 », sont insérés les mots : « et jusqu'au 31 décembre 2012 » ;

a bis) Au 1° du même I, après les mots : « code de l'action sociale et des familles », sont insérés les mots : « , une résidence avec services pour personnes âgées ou handicapées ayant obtenu l'agrément " qualité " visé à l'article L. 7232-3 du code du travail » ;

b) Le II est ainsi rédigé :

« II. - La réduction d'impôt est calculée sur le prix de revient des logements retenu pour sa fraction inférieure à 300 000 €. Lorsqu'elle est acquise au titre d'un logement achevé depuis au moins quinze ans et qui fait l'objet de travaux de réhabilitation, elle est calculée sur le prix d'acquisition majoré du montant de ces travaux.

« Le taux de la réduction d'impôt est de 25 % pour les logements acquis en 2009 et en 2010, et de 20 % pour les logements acquis à compter de l'année 2011.

« Lorsque le logement est détenu en indivision, chaque indivisaire bénéficie de la réduction d'impôt dans la limite de la quote-part du prix de revient, majoré le cas échéant des dépenses de travaux de réhabilitation, correspondant à ses droits dans l'indivision.

« La réduction d'impôt est répartie sur neuf années.

« Pour les logements acquis neufs, en l'état futur d'achèvement ou achevés depuis au moins quinze ans et ayant fait l'objet d'une réhabilitation, elle est accordée au titre de l'année d'achèvement du logement ou de celle de son acquisition si elle est postérieure, et imputée sur l'impôt dû au titre de cette même année puis sur l'impôt dû au titre de chacune des huit années suivantes à raison d'un neuvième de son montant total au titre de chacune de ces années.

« Pour les logements achevés depuis au moins quinze ans et qui font l'objet de travaux de réhabilitation, elle est accordée au titre de l'année d'achèvement de ces travaux et imputée sur l'impôt dû au titre de cette même année puis sur l'impôt dû au titre de chacune des huit années suivantes à raison d'un neuvième de son montant total au titre de chacune de ces années.

« Lorsque la fraction de la réduction d'impôt imputable au titre d'une année d'imposition excède l'impôt dû par le contribuable au titre de cette même année, le solde peut être imputé sur l'impôt dû au titre des années suivantes jusqu'à la sixième année inclusivement. »

II. - Le I s'applique à compter de l'imposition des revenus de l'année 2009.

Annexe 3

Modèle d'engagement à produire par les propriétaires de logements

Je soussigné :

demeurant :

m'engage à louer en meublé le logement désigné ci-dessous pendant une durée de neuf ans à compter du *(date de prise d'effet du bail)*

- le logement suivant :

Adresse du logement :

Nom et type d'établissement dans lequel se situe le logement

Date d'achèvement :

(pour les logements acquis en l'état futur d'achèvement et les logements achevés depuis au moins quinze ans ayant fait ou qui font l'objet d'une réhabilitation)

Prix d'acquisition ou de revient retenu pour la détermination de la base de la réduction d'impôt

- à l'exploitant :

Identité et adresse ou siège social de l'exploitant de l'établissement ou de la résidence dans lequel se situe le logement :

A _____ , le

(signature)

Annexe 4

Modèle d'engagement à fournir par le conjoint survivant ou assimilé

Je soussigné :

demeurant :

demande la reprise à mon profit de la réduction d'impôt dont j'ai bénéficié avec mon conjoint
pour le logement suivant :

Adresse du logement :

Identité et adresse ou siège social de l'exploitant de l'établissement ou de la résidence dans lequel se situe le
logement :

Date d'acquisition du logement :

Je m'engage à louer le logement meublé à l'exploitant désigné ci-dessus jusqu'au *[date d'expiration de la période
de neuf ans couverte par l'engagement initial de location]*

A _____, le

(signature)

Annexe 5

Etats descriptifs du logement avant et après travaux

1 - Désignation du logement à réhabiliter :

Adresse complète de l'immeuble – étage :

Référence cadastrale portée dans l'acte :

2 - Description du logement avant et après travaux :

(partie à remplir par un contrôleur technique ou un technicien de la construction qualifié ne participant pas à la réalisation des travaux)

Il est rappelé que pour bénéficier de la réduction d'impôt au titre de l'investissement réalisé, le logement doit présenter, après la réalisation des travaux, l'ensemble des performances techniques figurant dans les rubriques mentionnées ci-dessous, le respect d'au moins l'une d'entre elles devant résulter directement desdits travaux.

	Avant travaux	Après travaux
1. Respect des conditions minimales de surface et de volume habitables fixées par l'article R. 111-2 du code de la construction et de l'habitation		
2. Absence de risque d'accessibilité au plomb dans le logement et les parties communes de l'immeuble		
3. Absence de flocages, calorifugeages et faux-plafonds contenant de l'amiante et absence d'autres matériaux dégradés contenant de l'amiante.		
4. Sécurité de l'installation électrique et respect notamment des exigences suivantes : a) présence d'un appareil général de commande et de protection de l'installation, en principe le disjoncteur de branchement ; b) protection par dispositif différentiel (disjoncteur ou interrupteur différentiel) à l'origine de l'installation, de sensibilité appropriée aux conditions de mise à la terre. Ce dispositif peut être intégré au disjoncteur de branchement ; c) liaison équipotentielle dans chaque local contenant une baignoire ou une douche (salle d'eau) ; d) dispositif de protection par fusible à cartouche ou disjoncteur divisionnaire sur chaque circuit, adapté à la section des conducteurs ; e) élimination de tout risque de contacts directs avec des éléments sous tension, tels que conducteurs dénudés, bornes accessibles, appareillages détériorés ; f) conducteurs protégés par des conduits, moulures ou plinthes ; g) en cas de rénovation de l'installation électrique les travaux sont conformes aux dispositions de sécurité de la norme NF C 15-100 avec un dimensionnement suffisant en fonction des équipements prévisibles.		
5. Sécurité de l'installation de gaz notamment les exigences suivantes : étanchéité des tuyauteries fixes des raccordements ; présence d'une ventilation adaptée au système d'évacuation des fumées de combustion ; présence d'un robinet pour chaque appareil, accessible et manœuvrable ; qualité de la combustion ;		
6. Evacuation des eaux usées et des eaux vannes avec dispositif évitant les remontées d'odeurs (siphons et colonnes ventilées)		
7. Existence d'au moins une pièce spéciale pour la toilette, avec une douche ou une baignoire et un lavabo alimentés en eau chaude et froide		
8. Existence d'un cabinet d'aisance séparé des pièces principales		
9. Présence de protection solaire sur les baies exposées (volets, stores opaques ou contrevents)		
10. Isolation des combles lorsque le logement est situé sous comble		

<p>11. Ensemble constitué des fenêtres et portes-fenêtres, existant ou amélioré, de caractéristique thermique (U_w) inférieure ou égale à 2,9 W/m²K et compatible avec la ventilation du logement. Si le respect de cette exigence impose le remplacement de ces éléments, la valeur U_w doit alors être inférieure à 2,4 W/m²K. Toutefois, il peut être dérogé à cette obligation de remplacement si l'avis conforme de l'Architecte des Bâtiments de France, requis pour l'autorisation des travaux, permet une amélioration des éléments existants permettant d'atteindre une valeur inférieure ou égale à 2,9 W/m²K.</p>		
<p>12. Dans le cas d'un chauffage individuel, quel que soit le statut de l'immeuble, ou d'un chauffage collectif dans un immeuble appartenant à un propriétaire unique, présence :</p> <p>a) d'un chauffage à eau chaude centralisé avec une chaudière à minima référence RT 2000 ou air, avec des dispositifs de régulation, calorifugeage et équilibrage (présence d'une chaudière correspondant aux caractéristiques thermiques de référence de l'article 22 de l'arrêté du 29 novembre 2000 relatif aux caractéristiques thermiques des bâtiments nouveaux et des parties nouvelles de bâtiments ;</p> <p>b) ou, si la solution est adaptée aux caractéristiques thermiques du bâtiment, d'un chauffage électrique avec système de régulation et de programmation muni d'émetteurs fixes (NF classe C ou équivalent), de planchers directs, de plafonds rayonnants, ou de systèmes à accumulation ;</p> <p>c) ou un chauffage par un système thermodynamique.</p>		

Je, soussigné, M ...,

contrôleur technique ou technicien de la construction qualifié, atteste :

- d'une part, que l'ensemble des performances techniques mentionnées ci-dessus sont respectées ;
- d'autre part, qu'au moins l'une d'entre elles a été obtenue à la suite des travaux réalisés.

(Daté, signé, cachet)

La présente attestation engage la responsabilité de son signataire, qui doit être couvert par une assurance professionnelle.