

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 2 octobre 2023

Lecture du 17 octobre 2023

CONCLUSIONS

Mme Céline GUIBE, Rapporteur publique

Dans un objectif d'aménagement du territoire, le législateur a mis en place, en 1999, une fiscalité incitative, connue sous l'appellation de « dispositif Demessine », visant à favoriser l'investissement dans le secteur du tourisme dans les zones de revitalisation rurale¹, qui sont des zones à faible densité démographique, tournées vers l'agriculture, et touchées par le déclin de leur population.

Parmi ces mesures figure celle de l'article 199 *decies* E du CGI qui permet aux contribuables acquérant un logement neuf ou en l'état futur d'achèvement dans une résidence de tourisme de bénéficier d'une réduction d'impôt sur le revenu égale à 25% de leur investissement, dans la limite de 50.000 euros pour une personne seule et de 100.000 euros pour un couple marié. La réduction est accordée au titre de l'année d'achèvement du logement, ou de son acquisition si elle est postérieure, et imputée par sixième au titre de la même année et des cinq suivantes. Elle est, par ailleurs, subordonnée à l'engagement par le propriétaire de louer le logement nu pendant au moins neuf ans à l'exploitant de la résidence de tourisme.

Compte tenu de l'inefficacité du dispositif, qui a généré une offre de logement ne correspondant pas aux besoins du marché, principalement en moyenne montagne, mais aussi des dérives constatées dans sa commercialisation, cet avantage a été supprimé à compter du 1^{er} janvier 2011².

¹ Article 13 de la loi n° 98-1267 de finances rectificative pour 1998.

² Article 92 de la loi n° 2010-1657 de finances pour 2011.

Si les dispositions en cause ne sont donc, aujourd'hui, plus applicables, l'interprétation que vous en donnerez n'en reste pas moins d'actualité dès lors que la notion de « logement neuf », qui est au cœur du litige, est commune à de nombreuses mesures fiscales visant à encourager l'investissement locatif, en faveur, notamment, des résidences hôtelières à vocation sociale (article 199 *decies* I), du logement outre-mer (article 199 *undecies* A) ou dans les zones tendues (dispositif « Pinel », article 199 *novovicies*).

Les faits sont les suivants. La société Martine a fait construire un bâtiment comprenant 10 logements correspondant à l'extension d'une résidence de tourisme à Bolquère, dans les Pyrénées Orientales. Les travaux se sont achevés le 12 décembre 2007 et l'extension a obtenu son classement comme résidence de tourisme le 3 juin 2008. Certains des appartements ne trouvant pas immédiatement acquéreur, ils ont été donnés à bail par la société Martine à la société Cosysnow, dédiée à l'exploitation de la résidence. C'est l'un de ces appartements qu'ont finalement acquis M. et Mme F..., par acte du 31 décembre 2010, après avoir préalablement consenti, de manière anticipée, le 31 octobre, un bail commercial d'une durée de onze années au profit de la société Cosysnow, avec effet rétroactif au 1^{er} juillet 2009 – ce qui s'apparente à un transfert de bail du vendeur à l'acquéreur.

Les époux F... ont entendu bénéficier de la réduction d'impôt prévue par l'article 199 *decies* E du CGI mais l'administration fiscale a remis en cause cet avantage au motif que le logement, déjà exploité dans le cadre du bail transféré, n'avait pas été acquis « neuf ».

Les contribuables ont réclamé, sans succès, la décharge des impositions consécutives à ce contrôle devant le tribunal administratif de Lyon. Saisie à son tour du litige, la cour administrative d'appel de Lyon a renversé la solution, par un arrêt fiché dont le ministre vous demande l'annulation³.

Pour juger que le logement avait été acquis neuf, la cour s'est fondée sur le fait que les contribuables avaient procédé à la première acquisition de l'immeuble en cause, résultant d'une construction nouvelle achevée depuis moins de cinq années, alors même que le vendeur avait consenti à l'exploitant de la résidence un bail sur ce lot antérieurement à la vente.

³ Arrêt du 10 février 2022, n° 19LY03524, RJF 2022, n° 423, aux concl. contr. de J.-P. Vallechia, comm. O. Lemaire à Dr. fisc. 2022, n°23.

Les juges d'appel se sont, ainsi, inspirés de la législation applicable en matière de TVA, l'article 257 du CGI énonçant que sont considérés comme des immeubles neufs, pour l'application de la taxe, « *les immeubles qui ne sont pas achevés depuis plus de cinq années, qu'ils résultent d'une construction nouvelle ou de travaux portant sur des immeubles existants* ».

Cependant, comme le fait valoir le ministre, qui invoque l'erreur de droit, cette définition n'est guère transposable pour l'application du dispositif de l'article 199 *decies* E, qui répond à une logique différente. La TVA est un impôt de rendement, assis sur la valeur ajoutée dégagée par l'opération immobilière, la distinction entre le neuf et l'ancien ayant pour objet d'assurer la neutralité de la taxe en cas de reventes successives du même bien. La réduction d'impôt « Demessine » répond, pour sa part, à un objectif purement incitatif, à savoir, permettre la réalisation d'une opération qui n'aurait pas été engagée sans cet avantage, faute de rentabilité suffisante, et assurer ainsi le développement de l'offre touristique dans des territoires où le développement économique est prioritaire⁴. L'avantage fiscal perd sa raison d'être lorsque le logement acquis par le contribuable est déjà loué, comme en l'espèce, à l'exploitant de la résidence de tourisme.

Vous pourriez certes estimer qu'il y a lieu d'apprécier cet objectif incitatif au regard de l'ensemble de la chaîne économique, puisque le promoteur tient nécessairement compte, pour engager son projet, de l'existence d'un avantage fiscal qui détermine tant l'ampleur des débouchés auprès de potentiels acheteurs que le prix qu'il peut escompter de la vente des logements. Par ailleurs, l'exigence de vente préalable à toute mise en location, prévue par l'article 199 *decies* E, est susceptible de faire obstacle à l'exploitation effective de la résidence de tourisme lorsque les logements ne trouvent pas immédiatement acquéreur.

C'est, d'ailleurs, pour répondre aux difficultés rencontrées, dans les faits, par les porteurs de projets que l'administration fiscale a admis, par la voie de sa doctrine, que les logements dont la mise en location auprès de l'exploitant a pris effet avant la date de leur acquisition ouvrent néanmoins droit, pour l'acquéreur, à la réduction d'impôt, à condition que l'acquisition intervienne dans un délai maximal de vingt-quatre mois à compter de la mise en exploitation de la résidence⁵.

⁴ Rapport de P. Marini sur le projet de loi de finances rectificatives pour 1998 pour la commission des finances du Sénat.

⁵ Instruction 5 B-14-06 n° 63 du 6 avril 2006, reprise au BOI-IR-RICI-50-10-10, § 110.

Mais il ne s'agit là que d'une mesure de tempérament, qui n'était nullement prévue par la loi elle-même, qui prévoit, à l'inverse, que la location « *doit prendre effet dans le mois qui suit l'achèvement de l'immeuble ou de son acquisition si elle est postérieure* ». Dans la mesure où la réduction d'impôt est conçue en faveur des particuliers acquéreurs percevant des revenus fonciers, et non des entreprises commerciales, il n'est pas anormal que ces dernières assument les risques économiques de leurs projets en cas de difficultés à la vente.

Nous vous proposons donc de retenir, à l'instar de la doctrine administrative, la lecture la plus naturelle du texte, c'est-à-dire l'acception commune de la notion de « logement neuf », qui s'entend des logements n'ayant jamais fait l'objet d'une précédente occupation ou exploitation⁶. Et l'on relèvera que la cour de Bordeaux a opté pour la même interprétation pour l'application des dispositions voisines de l'article 199 *septvicies* du CGI, concernant le dispositif dit « Scellier » de réduction pour investissement dans l'immobilier neuf destiné à la location (CAA Bordeaux, 31 octobre 2017, Augustin, n° 15BX03715).

Quant à vous, et selon une logique similaire, vous avez, pour l'application de l'article 199 *decies* B du CGI instituant une réduction d'impôt en faveur des investissements productifs neufs outre-mer, apprécié la condition de nouveauté par référence à l'absence d'utilisation des biens avant que l'entreprise n'en dispose matériellement et puisse commencer leur exploitation effective pour en retirer des revenus (13 mars 2019, M. Schoenfelder, n° 410861, aux tables, RJF 6/19 n° 511).

Si vous y avez ajouté la nécessité que le bien ait été récemment fabriqué ou construit, il ne nous semble pas, en revanche, que le « logement neuf » s'entende nécessairement d'un local situé dans un immeuble nouvellement construit, pourvu qu'il n'ait jamais servi à l'habitation. Vous avez, pour l'application de l'ancien article 199 *nonies* du CGI en faveur de l'investissement locatif, qui ne profitait, comme en l'espèce, qu'aux logements neufs, distingué le logement de l'immeuble, en incluant dans le champ de l'avantage, outre les constructions nouvelles, la transformation en local à usage d'habitation d'un bien auparavant réservé à un autre usage (15 févr. 1999, Gonnord, n° 172600, aux tables, RJF 4/99, n° 373). Alors que les dispositifs en cause poursuivent tous deux un objectif de développement de l'offre – quand bien même il s'agit de logements destinés à des usages différents -, la solution dégagée en 1999 nous semble transposable pour l'application de l'article 199 *decies* E⁷.

⁶ Instruction 5 B-14-06 n° 63 du 6 avril 2006, reprise au BOI-IR-RICI-50-10-10 § 110 : « *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* ».

⁷ Dont la rédaction est d'ailleurs explicitement inspirée de celle de l'article 199 *nonies* (v. travaux préparatoires

Si vous nous suivez, vous annulerez donc l'arrêt de la cour et vous lui renverrez l'affaire, pour permettre au débat de se dérouler sur le terrain de la doctrine.

PCMNC à l'annulation de l'arrêt attaqué et au renvoi de l'affaire devant la cour.

précités).