



La Revue Fiscale Notariale n° 12, Décembre 2007, comm. 164

Amortissement Périssol et résidences de tourisme : du nouveau sur le front du contentieux

Commentaire par Jean-Louis LE BOULC'H
Avocat spécialiste en droit fiscal et en droit des sociétés

Sommaire

Le dispositif Périssol, codifié à l'article 31, I, 1°, f du Code général des impôts, constitue le premier mécanisme fiscal ayant autorisé le contribuable titulaire de revenus locatifs (location nue) à déterminer son revenu - ou son déficit - foncier en opérant la déduction d'un amortissement.

TA Nantes, 7 juin 2007

Note

L'article 31 du Code général des impôts dispose en effet que les charges de la propriété déductibles pour la détermination du revenu foncier comprennent :

« 1° - Pour les propriétés urbaines :

f. Pour les logements situés en France, acquis neufs ou en l'état futur d'achèvement entre le 1er janvier 1996 et le 31 décembre 1998 et à la demande du contribuable, une déduction au titre de l'amortissement égale à 10 % du prix d'acquisition du logement pour les quatre premières années et à 2 % de ce prix pour les vingt années suivantes. (...) ».

L'option qui devait être exercée lors du dépôt de la déclaration des revenus de l'année d'achèvement de l'immeuble ou de son acquisition si elle était postérieure, est irrévocable pour le logement considéré et comporte, en particulier, l'engagement du propriétaire de louer le logement nu pendant une durée de neuf ans.

Son application a, en particulier, été autorisée pour les acquisitions de résidences avec services telles que les résidences hôtelières ou de tourisme, sous réserve que la location présente un caractère effectif et continu.

La doctrine administrative a néanmoins accepté de tenir compte du fait que la réglementation hôtelière régissant les résidences de tourisme classées prévoit l'exercice des droits de réservation prioritaires au profit du propriétaire bailleur (A. 14 févr. 1986).

C'est ainsi que l'instruction du 20 août 1996, référencée sous le n° 5 D-5-96, a admis, en son paragraphe 20, que le propriétaire d'un logement dans une résidence de tourisme classée puisse bénéficier de l'amortissement sous réserve qu'il acquitte à l'exploitant de la résidence le prix normal de ses séjours.

Il a néanmoins été admis que, pour tenir compte du fait que pour ses séjours, cette société n'engage aucun frais de commercialisation, le prix de séjour soit considéré comme normal s'il est au moins égal à 75 % du prix public.

Il est à noter que cette « tolérance » reprend très précisément celle déjà édictée par l'Administration dans sa doctrine relative à la TVA. L'instruction administrative du 9 juillet 1991 (BOI 3 A-13-91) admettait en effet déjà que les copropriétaires acquittent à l'exploitant de la résidence le prix normal de leurs séjours, étant précisé que, pour tenir compte du fait qu'aucun frais de commercialisation n'était exposé à ce titre, le prix du séjour était considéré comme normal s'il était au moins égal à 75 % du prix public.

La position de l'Administration présentait ainsi le double mérite de la clarté et de la cohérence. Toutefois, certains opérateurs ont, pour des raisons d'attractivité commerciale, prévu des conditions tarifaires qui excèdent la tolérance ainsi admise par l'Administration.

Tel a été le cas, en particulier, dans le dossier de M. et Mme S. où les baux conclus avec un exploitant national de résidences de tourisme classées prévoyaient une décote de 30 %. L'administration fiscale n'a pas manqué de s'emparer de ces stipulations pour remettre en cause le bénéfice du dispositif *Périssol*.

Par chance pour le contribuable, il a pu être démontré que celui-ci n'avait effectué aucun séjour dans la résidence de tourisme et que, par suite, il n'avait pas, dans les faits, bénéficié de l'avantage de 30 % que lui accordait le bail commercial.

Il a également été soutenu devant le tribunal administratif de Nantes qu'en toute hypothèse, la mesure de tolérance de 25 %, édictée par l'Administration, ne correspondait pas à une condition fixée par le législateur et que, par suite, elle ne pouvait être opposée au contribuable.

Les magistrats ont, dans un jugement du 7 juin 2007, fait droit à la demande du requérant en ces termes : « Considérant que M. et Mme S. font valoir sans être contredits n'avoir jamais séjourné dans les logements qu'ils donnaient à bail à la société X, alors même que le contrat de bail leur permettait de le faire, à des conditions préférentielles ; qu'ainsi, ils doivent être regardés comme ayant satisfait la condition de location effective et continue instituée par le *f* de l'article 31, I, 1° précité du Code Général des Impôts ; qu'*a fortiori*, ils entrent dans les prévisions de l'instruction susvisée du 20 août 1996 référencée sous le n° 5 D-5-96, qui prévoit un régime plus favorable pour les logements situés au sein de résidences de tourisme ; qu'en tout état de cause, l'Administration ne pouvait légalement fonder les redressements dont il s'agit sur sa propre doctrine ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que M. et Mme S. sont fondés à obtenir la réduction des impositions supplémentaires de l'impôt sur le revenu mises à leur charge au titre des années 2000 et 2001 ».

Ce jugement apparaît doublement intéressant puisqu'il constitue, à ma connaissance, la première décision rendue sur ce point par une juridiction administrative et que, de surcroît, il se réfère à la stricte application de la loi sans tenir compte d'une norme quantitative édictée par la doctrine administrative.

L'Administration se voit ainsi renvoyée à ses prérogatives qui sont limitées à l'interprétation de la loi mais ne peuvent, d'aucune façon, instituer des conditions non prévues par le législateur.

Or, en l'occurrence, la seule condition légale, hormis la souscription de l'engagement de location de neuf ans précité, était que le contribuable loue de façon effective et continue le bien à l'exploitant.

Ce jugement démontre, si besoin en est encore, qu'il ne faut jamais hésiter à contester les tentatives de rectification opérées par l'Administration à l'encontre de dispositifs fiscaux jugés parfois trop favorables au contribuable.