

**Tribunal administratif de Cergy-Pontoise (2<sup>ème</sup> chambre)**

**Audience du 20 octobre 2020**

N° 1708949

Mme H... c/ DDFIP 95

Dispositif Scellier – Date d’appréciation de la condition de domiciliation – condition de forme – absence de la note annexe comportant notamment l’engagement de louer le logement – régularisation dans le délai de réclamation - absence

**Conclusions de Mme Dano, rapporteure publique**

Merci Madame la présidente, Madame et Monsieur les premiers conseillers.

L’affaire qui vient d’être appelée est une nouvelle illustration de ce que les dispositifs de défiscalisation, souvent vendus comme étant des produits simples et sécurisés, sont en réalité d’une grande complexité, à tel point qu’ils ont pu être qualifiés « *d’usines à gaz fiscales, source d’un potentiel et inépuisable contentieux de l’interprétation comme de l’annulation* »<sup>1</sup>. La réduction d’impôt dite « Scellier » visant à favoriser l’investissement locatif, venue remplacer les dispositifs Robien et Borloo avant d’être elle-même remplacée par les dispositions Duflot et Pinel, n’échappe pas à cette règle.

Cette réduction temporaire d’impôt sur le revenu au bénéfice de l’investissement locatif est prévue par l’article 199 *septvicies* du code général des impôts (ci-après « CGI »), issu de l’article 31 de la loi n°2008-1443 de finances rectificative pour 2008. Elle s’applique aux investissements réalisés du 1<sup>er</sup> janvier 2009 au 31 décembre 2012. Ce dispositif est toutefois réservé aux personnes physiques domiciliées en France au sens de l’article 4 B du CGI qui acquièrent un immeuble

---

<sup>1</sup> Note P.Y Di Malta, « Construction, réduction d’impôt Scellier et non cumul : de la matérialité et de la temporalité du fait générateur », *Revue de jurisprudence fiscale*, n°6 (7 février 2019), comm 142. Voir également en ce sens les conclusions d’E. Bokdam-Tognetti sur CE CHR 18 juillet 2018 Ministre de l’action et des comptes publics / M. et Mme Lefèvre, n°412142, aux T : « *Le propre des dispositifs de défiscalisation n’est pas seulement de permettre aux contribuables d’alléger en toute légalité leur charge fiscale : c’est aussi, le plus souvent, d’être mal ou obscurément rédigé. La réduction d’impôt dite « Scellier » n’échappe pas à cette loi d’airain (...)* ».

neuf ou en état futur d'achèvement à usage de logement, se situant dans des communes du territoire français ou des DOM se caractérisant par une pénurie de logement<sup>2</sup>.

L'investissement locatif ouvrant droit à réduction peut ainsi prendre la forme de l'achat d'un logement en état futur d'achèvement, comme c'est le cas en l'espèce. Mme H... a en effet acquis le 13 décembre 2011, en l'état futur d'achèvement, un appartement situé à Gex dans l'Ain. Le bien a été livré le 30 décembre 2013 puis a été mis en location à compter du 15 juillet 2014.

Par une première réclamation en date du 6 avril 2017, l'intéressée a demandé à bénéficier de la réduction d'impôt dite « Scellier » au titre de l'imposition de ses revenus 2015. L'administration a rejeté sa demande le 25 avril suivant au motif que Mme H... n'avait pas formalisé son engagement de location dans les délais prévus par le code général des impôts. Cette dernière a alors présenté une seconde réclamation le 27 juillet 2017 au titre des années 2014 et 2015, également rejetée mais pour un autre motif tiré de ce que la requérante ne pouvait pas bénéficier de ce dispositif dès lors qu'elle n'était pas domiciliée fiscalement en France lors de l'achèvement de son appartement.

Au vu de ces deux rejets, Mme H... vous demande notamment la réduction des cotisations d'impôt sur le revenu auxquelles elle a été assujettie au titre des années 2014 et 2015.

\*\*\*\*\*

**1) La première question qui vous est posée a trait aux conditions d'application de la réduction,** prévues par le I de l'article 199 *septies*, qui dispose dans sa

---

<sup>2</sup> Dont la liste a été établie par un arrêté du 29 avril 2009 relatif au classement des communes par zone applicable à certaines aides au logement.

rédaction applicable au litige que « *les contribuables domiciliés en France au sens de l'article 4 B qui acquièrent, entre le 1er janvier 2009 et le 31 décembre 2012, un logement neuf ou en l'état futur d'achèvement bénéficient d'une réduction d'impôt sur le revenu à condition qu'ils s'engagent à le louer nu à usage d'habitation principale pendant une durée minimale de neuf ans* ».

En l'espèce, il est constant que lors de l'achèvement de l'appartement de Mme H... en 2013, celle-ci n'était pas domiciliée en France au sens de l'article 4 B du CGI puisqu'elle était partie vivre à Dubaï de mai 2012 à septembre 2014 après l'acquisition de ce logement.

Toutefois, les parties ne tirent pas les mêmes conséquences de cet état de fait. Selon Mme H..., sa résidence à l'étranger ne faisait pas obstacle à l'application du dispositif Scellier puisque la condition de domicile fiscal français s'apprécie au moment de l'acquisition du bien, et non de son achèvement. L'administration fiscale fait valoir au contraire que cette condition s'apprécie au moment du fait générateur de l'impôt, soit l'année d'achèvement du bien pour un logement neuf acquis en état futur d'achèvement.

Il s'agit donc de savoir à quelle date la condition de domiciliation en France posée par ces dispositions doit être appréciée : au moment de l'acquisition du bien ? ou au moment du fait générateur de la réduction d'impôt, qui correspond en l'espèce à l'achèvement du bien ?

Force est de constater que cette question est inédite, ce qui s'explique par le fait que les cas où les dates d'acquisition et d'achèvement d'un bien différent sont rares et ne concernent guère que les ventes en l'état futur d'achèvement ou les cas de transformation/réhabilitation de logement.

Il nous semble qu'une lecture globale de l'article 199 *septivicies* du CGI vous apportera la réponse. En effet, le IV de cet article précise que la réduction d'impôt est accordée au titre de l'année d'achèvement du logement<sup>3</sup> : le fait générateur de la réduction d'impôt se rattache donc à une seule année, celle d'achèvement de l'immeuble. Elle est alors imputée sur l'impôt dû au titre de cette même année, puis sur l'impôt dû au titre de chacune des huit années suivantes. Le contribuable ne bénéficie donc que d'une seule et unique réduction d'impôt, acquise l'année du fait générateur. La répartition sur neuf années de cette réduction d'impôt unique n'est qu'une modalité d'imputation de cette réduction, qui est lissée sur ces années au lieu d'être imputée sur la seule année du fait générateur.

Vous pourrez donc considérer que si l'acquisition d'un logement rend éligible à la réduction d'impôt Scellier, sous réserve du respect des conditions posées par la loi, le fait générateur de cette réduction ne naît que l'année de son achèvement, si celle-ci est postérieure à la date d'acquisition.

Certes, la rédaction de l'article 199 *septivicies* peut, à première vue, porter à confusion étant donné que celui-ci semble, de manière assez maladroite, lier résidence fiscale en France et acquisition. Toutefois, il n'en n'est rien : la référence à l'acquisition d'un logement neuf ou en l'état futur d'achèvement durant une certaine période détermine uniquement les investissements locatifs concernés par le dispositif Scellier, susceptibles d'être éligibles à la réduction. Mais pour que cette réduction d'impôt se déclenche, il faut que d'autres conditions soient remplies et en particulier la condition de domiciliation en France, qui s'apprécie ainsi au moment où la réduction est accordée, soit à l'achèvement du logement lorsqu'il est postérieur à son acquisition comme le précise clairement l'article.

---

<sup>3</sup> Ou de son acquisition si elle est postérieure.

Cette interprétation est d'ailleurs cohérente avec l'intention du législateur qui, en visant expressément l'article 4B du CGI, a entendu réserver cet avantage fiscal aux seuls contribuables domiciliés en France qui, en vertu de l'article 4A<sup>4</sup>, sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison de l'ensemble de leur revenus. Envisager le contraire nous semblerait ainsi contraire à cet objectif du législateur puisque, à défaut d'imposition en France, aucune réduction d'impôt sur le revenu global ne serait alors possible ; seule une réduction sur les revenus français du contribuable concerné serait envisageable.

Cette solution peut paraître sévère vis-à-vis des contribuables résidant à l'étranger, dans un contexte récent de prise en compte de ces derniers dans le cadre des investissements locatifs : voyez en particulier l'aménagement du dispositif Pinel par la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, qui intègre la recommandation n° 17 du rapport sur la mobilité internationale des Français de Mme Genetet, remis en septembre 2018, consistant à ouvrir la réduction d'impôt liée à l'investissement immobilier locatif aux non-résidents (cf *infra*). Il convient également de mentionner que par un arrêt du 31 mai 2018 De Alexandris, n° 17VE00744, C+, la CAA de Versailles a jugé que l'article 199 *septvicies* du CGI était contraire à la liberté de circulation des capitaux en tant qu'il limite le bénéfice de la réduction d'impôt aux contribuables domiciliés en France.

Toutefois, outre que les dispositifs de réduction d'impôt sont toujours d'interprétation stricte<sup>5</sup>, cette lecture de l'article 199 *septvicies* est cohérente avec le dispositif Scellier lui-même, qui institue clairement un régime plus favorable pour les résidents que pour les non-résidents<sup>6</sup>. Il exige ainsi que l'imputation de la réduction d'impôt sur les revenus de source française se fasse grâce à la domiciliation fiscale en France. Dès lors, les contribuables qui cessent de remplir

---

<sup>4</sup> Article 4A auquel renvoie l'article 4B du CGI.

<sup>5</sup> Voir par exemple conclusions A. Bretonneau sur CE CHR 13 juin 2016 M. et Mme Impagliazzo, aux T.

<sup>6</sup> En ce sens les conclusions L. Belle sur l'arrêt de la CAA de Versailles précité.

cette condition au cours de la période couvrant leurs engagements locatifs perdent, de facto, le bénéfice de l'avantage fiscal associé, même s'ils perçoivent des revenus de source françaises, et notamment des revenus locatifs, sur lesquels pourraient s'imputer la réduction.

C'est la raison pour laquelle la réduction d'impôt dite Pinel en faveur de l'investissement locatif intermédiaire, prévue par l'article 199 *novovicies* du CGI, a été étendue aux non-résidents<sup>7</sup>. Ainsi, les contribuables ayant effectué, lorsqu'ils étaient résidents fiscaux français, un investissement ouvrant droit à la réduction d'impôt « Pinel » bénéficient de l'avantage associé, y compris au titre des années au cours desquelles leur résidence fiscale ne se situe pas en France<sup>8</sup>, dès lors qu'ils disposent de revenus de source française.

On peut d'ailleurs déduire de cette modification législative que le dispositif antérieur, rédigé comme le dispositif Scellier, visait bien les contribuables domiciliés en France l'année de la réduction d'impôt et ne permettait ainsi l'imputation de la réduction d'impôt que sur le revenu global.

Vous pourrez donc considérer que c'est à bon droit que l'administration fiscale a refusé à Mme H... le bénéfice de la réduction d'impôt prévue par l'article 199 *septivicies* au titre des années 2014 et 2015 dès lors qu'elle n'était pas domiciliée en

---

<sup>7</sup> Cette modification, introduite par l'article 188 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, est issue d'un amendement déposé par le député R. Yung. Sensibilisé par le rapport sur la mobilité internationale des Français de Mme Genetet, qui recommandait un aménagement sur ce point du dispositif Pinel, le gouvernement s'était engagé, lors de la séance des questions au Gouvernement du 16 octobre 2018, à soutenir une telle extension.

<sup>8</sup> Article 199 *novovicies* du CGI : « I. – A. – Les contribuables domiciliés en France, au sens de l'article 4 B, qui acquièrent, entre le 1er janvier 2013 et le 31 décembre 2021, un logement neuf ou en l'état futur d'achèvement bénéficient d'une réduction d'impôt sur le revenu à condition qu'ils s'engagent à le louer nu à usage d'habitation principale pendant une durée minimale fixée, sur option du contribuable, à six ans ou à neuf ans. (...) / VII. – La réduction d'impôt est répartie, selon la durée de l'engagement de location, sur six ou neuf années. Elle est accordée au titre de l'année d'achèvement du logement, ou 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 cinq ou huit années suivantes à raison d'un sixième ou d'un neuvième de son montant total au titre de chacune de ces années. En cas de transfert du domicile fiscal du contribuable hors de France durant cette période, la réduction d'impôt s'impute, dans les conditions prévues au premier alinéa du présent VII, sur l'impôt établi dans les conditions prévues à l'article 197 A, avant imputation des prélèvements ou retenues non libératoires. Elle ne peut pas donner lieu à remboursement. (...)».

France en 2013, année de l'achèvement de son appartement qui constitue de le fait générateur de cette réduction.

\*\*\*\*\*

Sur l'application de la doctrine administrative invoquée par la requérante, vous pourrez estimer que l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales n'est pas applicable en l'espèce puisque la requérante n'a fait l'objet d'aucun rehaussement (1<sup>er</sup> alinéa) et qu'elle ne s'est pas spontanément prévalu, au stade de sa déclaration, des doctrines qu'elle invoque (2<sup>ème</sup> alinéa).

\*\*\*\*\*

2) Si vous ne nous suivez pas, vous pourrez alors rejeter la demande de Mme H... eu égard au **non-respect des formalités de déclaration de l'engagement de location**.

En effet, si la requérante a loué son bien dans les douze mois suivant l'achèvement de l'immeuble, elle n'a toutefois pas déposé auprès des services fiscaux la note annexe comportant notamment l'engagement de louer le logement, pendant une durée de neuf ans au moins, à des personnes qui en font leur habitation principale. Or, en vertu des articles 2 quinquies et 2 quinquies A de l'annexe III au CGI, ce document doit être joint à la déclaration des revenus de l'année d'achèvement de l'immeuble par le contribuable qui souhaite bénéficier de la réduction d'impôt.

Cependant, la question se pose en l'espèce de savoir si le contribuable, qui n'a pas souscrit cette note annexe visée à l'article 2 quinquies A de l'annexe III au CGI, dans le délai de sa déclaration de revenus de l'année d'achèvement de l'immeuble,

peut encore demander le bénéfice de la réduction Scellier dans le délai de réclamation prévu par l'article R. 196-1 du livre des procédures fiscales.

En l'espèce, l'administration fiscale semble avoir implicitement répondu par la négative.

Ainsi que l'indiquait le rapporteur public Cytermann sur l'arrêt CE SSR 3 juillet 2020, M. et Mme Désiré n°423931, inédit au rec., la voie de rattrapage que constitue l'exercice du droit de réclamation est normalement ouverte sauf prévision contraire de la loi, qui ne se présume pas. Il résulte de la jurisprudence des dernières années, en particulier de la décision CE CHR 14 juin 2017 Min. c/ Lanet, n° 397052, aux T., que cette voie de rattrapage est fermée dans deux situations :

- lorsque la loi a prévu que l'absence d'option dans le délai qu'elle prévoit entraîne la déchéance de la faculté d'exercer l'option,
- ou lorsque la mise en œuvre de cette option implique nécessairement qu'elle soit exercée dans un délai déterminé.

Il ressort des conclusions de B. Bohnert sur l'arrêt Lanet, la solution retenue résulte de l'économie du texte applicable et de la nature du dispositif qui est en cause.

Concernant le dispositif Scellier, la CAA de Lyon, dans un arrêt du 8 janvier 2019 M. et Mme Bessere, n°17LY02680, fiché en C+, a considéré que l'option pour la réduction Scellier pouvait être régularisée par le dépôt de la note annexe dans le délai de réclamation.

Cependant, cette position diverge de celle de la CAA de Douai qui, par un arrêt du 3 juillet 2018 M. et Mme Désiré, n°17DA02226 également fiché en C+ a considéré, à propos du dispositif Robien, qu'aucune régularisation du défaut d'exercice de l'option lors du dépôt de la déclaration d'impôt sur le revenu n'était possible. Outre

qu'elle est particulièrement en phase avec la logique de la réduction d'impôt, dispositif de faveur d'interprétation stricte, cette position a été implicitement validée par le Conseil d'Etat sur ce point, dans son arrêt du 3 juillet 2020, n°423931, annulant cependant l'arrêt de la Cour pour un autre motif.

Certes, cette décision a été rendue à propos du dispositif Robien. Toutefois, les dispositifs Scellier et Robien, outre qu'ils comportent des conditions législatives en grande partie identiques, exigent un engagement de location similaire et des formalités déclaratives très proches. Or, il ressort des conclusions Cytermann que l'on se trouve en l'espèce dans le second cas d'exclusion de la voie de rattrapage constituée par la réclamation, celui où « *la mise en œuvre de cette option implique nécessairement qu'elle soit exercée dans un délai déterminé* ». Tel est le cas notamment lorsque la loi implique l'observation par le contribuable d'un certain comportement pendant une certaine durée : voir en ce sens CE SSR 14 février 2001 Labruyère, n° 198470, inédit au rec ou CE CHR 26 novembre 2018 Min. c/ Charron n° 417628, aux T. En l'espèce, la mise en œuvre de l'option pour le dispositif Scellier, tout comme le « Robien » implique bien l'observation d'un comportement déterminé, celui consistant à louer un logement pendant neuf ans à un loyer inférieur à des plafonds. Surtout, nous sommes particulièrement sensibles à l'argument de L. Cytermann, selon lequel « *pour que le dispositif fiscal joue son rôle incitatif, il faut nécessairement que cette option soit exercée dès la réalisation du logement. Nous excluons même que le bénéfice du dispositif puisse être attribué à des contribuables ayant respecté les conditions de location mais ne s'étant rendus compte qu'après coup qu'ils étaient éligibles à l'avantage fiscal : il y aurait alors un effet d'aubaine contraire à sa finalité.* ».

Au vu de ces jurisprudences, du principe d'interprétation stricte des dispositifs de réduction d'impôt, et afin d'éviter de tels effets d'aubaines, nous vous proposons donc de considérer qu'aucune régularisation n'est possible pour le bénéfice de l'avantage fiscal prévu à l'article 199 *septvicies* CGI, via la réclamation préalable.

Ainsi, Mme H... n'était pas fondée à demander le bénéfice de la réduction Scellier puisqu'il est constant qu'elle n'a pas déposé la note prévue aux articles 2 quinquies et 2 quinquies A de l'annexe III au CGI, dans le délai de dépôt de la déclaration de revenus de l'année 2013, année d'achèvement du logement.

**PCMNC :**

- Au rejet de la requête.