RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IR-RICI-80-10-20-20-23/01/2014
Date de publication : 23/01/2014
Date de fin de publication : 17/02/2015

IR - Réductions et crédits d'impôt - Investissements outre-mer - Affectation des investissements

Positionnement du document dans le plan :

IR - Impôt sur le revenu
Réductions et crédits d'impôt
Titre 8 : Réduction d'impôt au titre des investissements réalisés outre-mer par les personnes physiques
Chapitre 1 : Champ d'application
Section 2 : Investissements dans le secteur du logement
Sous-section 2 : Affectation des investissements

Sommaire :

I. Habitation principale du contribuable
A. Notion d’habitation principale
B. Conditions d’affectation
1. Délai d’affectation
2. Affectation continue
II. Location nue à usage d'habitation
A. Caractéristiques de la location
1. Location nue
2. Location effective et continue
3. Location à usage d’habitation principale
4. Délai de mise en location
B. Qualité du locataire
1. Location consentie à une personne physique
a. Définition du locataire
b. Locataire personne physique
2. Location consentie à une personne morale
a. Qualité du locataire personne morale
b. Qualité de l’occupant personne physique
C. Location à caractère intermédiaire
1. Plafonds de loyer
a. Plafonds applicables aux locations consenties en 2014

b. Révision des plafonds
c. Surface à prendre en compte
d. Locations d'emplacements de stationnement et de garages
2. Plafonds de ressources du locataire
a. Plafonds applicables
b. Ressources à prendre en compte
c. Année de référence des ressources du locataire à prendre en compte
d. Modalités de prise en compte de la composition du foyer du locataire
1° Appréciation de la composition du foyer fiscal à la date de signature du bail
2° Situation des locataires fiscalement à la charge de leurs parents ou rattachés à leur foyer fiscal
3° Changements de situation fiscale ou familiale du locataire entre l'année de référence et la mise en location
a° Mariage ou conclusion d'un pacte civil de solidarité (PACS) au cours de l'année de référence
b° Mariage ou conclusion d'un PACS entre la fin de l'année de référence et la mise en location
4° Locataire ayant divorcé ou rompu un PACS
a° Divorce ou rupture du PACS au cours de l'année de référence
b° Divorce ou rupture du PACS entre la fin de l'année de référence et la mise en location
5° Décès du conjoint ou du partenaire lié par un PACS du locataire

1

En fonction du type d'investissement réalisé, le logement doit être affecté soit à l'habitation principale du contribuable (**I**), soit à la location nue à usage d'habitation principale du locataire (**II**).

I. Habitation principale du contribuable

10

Le bénéfice de la réduction d'impôt est subordonné à l'affectation du logement à la résidence principale du contribuable pendant cinq ans, lorsqu'il réalise les investissements suivants :

- acquisition ou construction d'un logement neuf (code général des impôts (CGI), art. 199 undecies A, 2-a);

- réalisation de travaux de réhabilitation ou de confortation d'un logement contre le risque sismique (CGI, art. 199 undecies A, 2-e).

Pour plus de précisions sur ces investissements, se reporter au BOI-IR-RICI-80-10-20-10.

A. Notion d'habitation principale

20

Constituent une habitation principale :

- le logement où résident habituellement et effectivement les membres du foyer fiscal et où se situe le centre de leurs intérêts professionnels et matériels ;

- le logement occupé de manière effective et permanente par le conjoint (seul ou avec d'autres personnes vivant habituellement au sein du foyer familial) d'un époux disposant d'un logement de fonction ;

- le logement occupé de manière effective et permanente par le conjoint (seul ou avec d'autres personnes vivant habituellement au sein du foyer familial) du fonctionnaire marié en service à l'étranger imposable en France sur le revenu global (CGI, art. 4 B, 2).

B. Conditions d'affectation

1. Délai d'affectation

30

Pour les immeubles construits ou acquis neufs, le propriétaire doit prendre l'engagement de fixer sa résidence principale dans le logement dès son achèvement ou son acquisition si elle est postérieure. En cas de réalisation de travaux de réhabilitation ou de confortation du logement contre le risque sismique, il doit prendre l'engagement d'y fixer sa résidence principale dès l'achèvement desdits travaux.

2. Affectation continue

40

L'affectation à la résidence principale du propriétaire doit être continue pendant la totalité de la durée de l'engagement de cinq ans. En conséquence, le contribuable qui affecterait alternativement le logement à sa propre habitation principale et à la location ne pourrait pas bénéficier de la réduction d'impôt.

II. Location nue à usage d'habitation

50

Le bénéfice de la réduction d'impôt est subordonné à l'affectation du logement à la location non meublée à usage de résidence principale du locataire, lorsque le contribuable réalise les investissements suivants :

- acquisition ou construction de logements neufs (CGI, art. 199 undecies A, 2-b) ;

- souscription de parts ou actions de sociétés dont l'objet réel est exclusivement de construire des logements neufs (c du 2 de l'article 199 undecies A du CGI) ;

- souscription au capital de sociétés civiles de placement immobilier (SCPI) ayant pour objet l'acquisition de logements neufs (d du 2 de l'article 199 undecies A du CGI) ;

- réalisation de travaux de réhabilitation ou de confortation des logements contre le risque sismique (e du 2 de l'article 199 undecies A du CGI).

Pour plus de précisions sur ces investissements, se reporter au BOI-IR-RICI-80-10-20-10.

60

Le logement doit être donné en location pendant au moins cinq ans dans le secteur libre ou pendant au moins six ans dans le secteur intermédiaire (sur les conditions de location dans le secteur intermédiaire, cf. II-C § 190).

A. Caractéristiques de la location

1. Location nue

70

Le logement doit être loué non meublé. Les logements loués en meublé sont donc exclus du bénéfice de la réduction d'impôt.

D'une manière générale, sont exclus du bénéfice de l'avantage fiscal les logements dont le propriétaire se réserve la jouissance, à quelque usage que se soit et même pour une très courte durée, pour lui-même ou un membre de son foyer fiscal, directement ou par l'intermédiaire d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés dont il est associé. Il en est de même des logements mis à la disposition d'un occupant à titre précaire, en l'absence de contrat de location, ou à titre gratuit, même pour une très courte période, pendant la période couverte par l'engagement de location.

2. Location effective et continue

80

La location doit être effective et continue pendant la durée d'engagement de cinq ans ou six ans en cas de location intermédiaire.

La condition de location est remplie si plusieurs locataires fixent successivement leur résidence principale dans le logement concerné. Cette condition exclut toute possibilité d'affectation, temporaire ou non, à usage d'habitation principale ou secondaire du propriétaire ou de location à usage de résidence secondaire.

En cas de congé du locataire pendant la période couverte par l'engagement de location, le logement doit être aussitôt remis en location jusqu'à la fin de cette période. Il pourra cependant être admis une période de vacance, dès lors que le propriétaire établira qu'il a accompli les diligences concrètes (insertion d'annonces, recours à une agence immobilière) et que les conditions de mise en location ne sont pas dissuasives. A défaut de relocation effective dans le délai de six mois à compter de la date de réception de la lettre recommandée par laquelle le locataire a signifié son congé au propriétaire, le service doit procéder à la remise en cause des réductions d'impôt pratiquées.

3. Location à usage d'habitation principale

90

La notion d'habitation principale est définie au I-A § 20. Le fait que, dans certaines résidences, la personne physique, locataire directe du logement, bénéficie par ailleurs de prestations de nature hôtelière ou médicale ne fait pas obstacle au bénéfice de la réduction d'impôt si toutes les autres conditions sont remplies. Il convient notamment que :

- le local donné en location ait la nature de logement, c'est-à-dire qu'il soit conforme aux dispositions de l'article R. 111-1 du code de la construction et de l'habitation à l'article R*. 111-17 du code de la construction et de l'habitation ;

- les prestations ne soient pas fournies par le propriétaire du logement, de manière directe ou indirecte, notamment par l'intermédiaire d'une société dont il serait associé ;

- le logement soit loué nu à usage d'habitation principale à la personne qui l'occupe.

Tel peut être le cas, par exemple, des locations de logements nus situés dans une maison de retraite, dans une maison d'accueil pour personnes âgées dépendantes ou dans une résidence pour étudiants.

4. Délai de mise en location

100

La location doit intervenir dans les six mois de l'achèvement ou de l'acquisition si elle est postérieure pour les immeubles acquis ou construits par les contribuables personnes physiques. Elle doit intervenir dans les six mois suivant l'achèvement des travaux de réhabilitation.

B. Qualité du locataire

110

Dès lors que la location doit être consentie à l'usage d'habitation principale du locataire, ce dernier ne peut être qu'une personne physique. Par exception à cette règle, la location du logement consentie à un organisme public ou privé pour le logement à usage d'habitation principale de son personnel ne fait pas obstacle au bénéfice de la réduction d'impôt (cf. II-B-2-a § 160 et suivants).

1. Location consentie à une personne physique

a. Définition du locataire

120

Le locataire s'entend de la ou des personnes qui obtiennent le droit d'utiliser la chose louée en contrepartie du versement d'un loyer. Il s'agit, en pratique, de la personne ou de l'ensemble des personnes désignées dans le contrat de location (cotitulaires du bail). En outre, l'article 1751 du code civil prévoit que le bail est réputé appartenir à l'un et l'autre des époux, lorsque le logement sert effectivement à l'habitation du couple, quel que soit leur régime matrimonial et nonobstant toute convention contraire. Il en est de même si le bail a été conclu avant mariage.

b. Locataire personne physique

130

Pour le bénéfice de la réduction d'impôt prévue à l'article 199 undecies A du CGI, le titulaire du bail doit être une personne physique autre que le conjoint du propriétaire ou un membre du foyer fiscal du propriétaire.

140

Lorsque l'immeuble est acquis en indivision, le titulaire du bail doit être une personne physique autre qu'un des indivisaires, le conjoint de l'un des indivisaires ou un membre du foyer fiscal de l'un des indivisaires.

150

Lorsque l'immeuble est la propriété d'une société dont l'objet réel est exclusivement de construire des logements neufs ou d'une SCPI (BOI-IR-RICI-80-10-20-10), les titulaires des baux doivent être des personnes physiques autres qu'un des associés, le conjoint de l'un des associés ou un membre du foyer fiscal de l'un des associés.

Il est toutefois admis que la location d'un logement par la société à l'une de ces personnes n'entraîne la reprise de la réduction d'impôt qu'à l'égard du seul associé concerné.

2. Location consentie à une personne morale

a. Qualité du locataire personne morale

160

Par exception à la règle selon laquelle la location doit être consentie à usage d'habitation principale du locataire, la location du logement consentie, dans les conditions fixées par l'article 46 AG undecies de l'annexe II au CGI, à un organisme public ou privé pour le logement à usage d'habitation principale de son personnel ne fait pas obstacle au bénéfice de la réduction d'impôt.

Pour que l'investissement soit éligible à la réduction d'impôt, les propriétaires doivent louer exclusivement :

- à l'État et à ses organismes (administrations de l'État, établissements publics à caractère administratif ou à caractère industriel et commercial, organismes publics etc.) ;

- aux collectivités territoriales et à leurs organismes (régions, départements, communes, établissements publics, etc.) ;

- aux personnes de droit privé dotées de la personnalité morale (sociétés de capitaux, sociétés de personnes, associations déclarées, etc.).

Sont donc exclus les sociétés de fait, les sociétés en participation et, d'une manière générale, tous groupements dépourvus de la personnalité morale ainsi que les entreprises individuelles.

b. Qualité de l’occupant personne physique

170

L’occupant du logement doit être une personne physique, employée par l'organisme locataire et dont la rémunération principale (c'est-à-dire représentant 50 % de ses ressources professionnelles) entre dans la catégorie des traitements et salaires au sens de l'article 79 du CGI (CGI, ann. III, art. 46 AG undecies). Ces personnes s’entendent :

- des personnes placées dans un état de subordination envers leur employeur et de certains dirigeants de sociétés (président directeur général et membres du directoire des sociétés anonymes, gérants minoritaires ou égalitaires de SARL) ;

- de certaines personnes titulaires d’un statut particulier régi par le code du travail ;

- des personnes titulaires de traitements publics .

Sont en revanche exclues les personnes dont les revenus sont assimilés à des salaires en vertu d’une disposition spéciale du code général des impôts. En outre, la personne logée, même si elle fait partie du personnel de la personne morale locataire, ne peut être :

- le propriétaire du logement, son conjoint, un membre de son foyer fiscal ou l’un de ses ascendants ou descendants ;

- les conjoints, les membres du foyer fiscal ou les ascendants ou descendants des associés des sociétés mentionnées à l’article 8 du CGI (CGI, ann. III, art. 46 AG undecies).

180

L’occupant ne doit pas nécessairement être titulaire d’un bail. Il peut s’agir de tout occupant régulier du logement (accessoire du contrat de travail ou concession). La sous-location meublée à l’occupant par l’organisme locataire du logement ne fait pas perdre au propriétaire, qui loue son logement nu, le bénéfice de la réduction d’impôt.

C. Location à caractère intermédiaire

190

La location des logements dans les conditions exposées ci-dessus peut également être consentie dans le secteur du logement intermédiaire. Dans ce cas, le contribuable bénéficie sous certaines conditions d’une réduction d’impôt au taux majoré (BOI-IR-RICI-80-20-10 au II § 180).

Le contribuable ou la société doit s’engager à louer nu l’immeuble dans les six mois de son achèvement ou de son acquisition si elle est postérieure et pendant six ans au moins à des personnes qui en font leur habitation principale. Les montants annuels du loyer et des ressources du locataire ne peuvent excéder certains plafonds (CGI, art. 199 undecies A, 6-2° du CGI). Ces montants, révisés annuellement, sont prévus par l'article 46 AG duodecies de l’annexe III au CGI.

200

Lorsque la location est consentie à un organisme public ou privé pour le logement à usage d'habitation principale de son personnel, les ressources du sous-locataire et le loyer de chacun des baux conclus entre, d'une part, le propriétaire du logement et la personne morale, d'autre part, la personne morale et l'occupant du logement, ne doivent pas excéder ces mêmes plafonds (CGI, ann. III, art. 46 AG duodecies, 3).

1. Plafonds de loyer

210

Pour les baux conclus avec un nouveau locataire ou faisant l'objet d'un renouvellement exprès, le loyer annuel par mètre carré de surface habitable, charges non comprises, ne doit pas excéder la limite prévue par l'article 46 AG duodecies de l'annexe III au CGI.

a. Plafonds applicables aux locations consenties en 2014

220

Pour les baux conclus en 2014 avec un nouveau locataire ou faisant l'objet en 2014 d'un renouvellement exprès, le loyer annuel par mètre carré de surface habitable, charges non comprises, ne doit pas excéder :

- 167 € dans les départements d'outre-mer (DOM), à Mayotte, à Saint-Barthélemy et à Saint-Martin ;

- 209 € à Saint-Pierre-et-Miquelon, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française, dans les îles Wallis et Futuna et les Terres australes et antarctiques françaises.

b. Révision des plafonds

230

Les plafonds sont révisés au 1er janvier de chaque année dans la même proportion :

- pour les DOM, Mayotte, Saint-Barthélemy et Saint-Martin, que la variation la plus élevée de la moyenne annuelle des indices des prix à la consommation hors tabac de chacun des quatre départements DOM (Guadeloupe, Guyane, Martinique, et Réunion) ;

- pour Saint-Pierre-et-Miquelon, la Nouvelle-Calédonie, la Polynésie française, les îles Wallis et Futuna et les Terres australes et antarctiques françaises, que la variation la plus élevée de la moyenne annuelle des indices des prix à la consommation de la Polynésie française et de la Nouvelle-Calédonie.

Pour le calcul des plafonds, conformément au 1 bis de l'article 46 AG duodecies de l'annexe III au CGI, il est fait application :

- dans les DOM, à Mayotte, à Saint-Barthélemy et à Saint-Martin, de la dernière variation annuelle publiée par l'Institut national de la statistique et des études économiques (INSEE) au 1er décembre de l'année qui précède celle de la conclusion du bail ;

- à Saint-Pierre-et-Miquelon, en Polynésie française, dans les îles Wallis et Futuna et les Terres australes et antarctiques françaises, de la dernière variation annuelle publiée par l'Institut de la statistique de la Polynésie Française au 1er décembre de l'année qui précède celle de la conclusion du bail ;

- en Nouvelle-Calédonie, de la dernière variation annuelle publiée par l'INSEE au 1er décembre de l'année qui précède celle de la conclusion du bail.

c. Surface à prendre en compte

240

La surface à prendre en compte s'entend de la surface habitable au sens de l'article R*. 111-2 du code de la construction et de l'habitation (CGI, ann. III, art. 46 AG terdecies). Elle est composée de la surface de plancher construite, après déduction des surfaces occupées par les murs, cloisons, marches et cages d'escaliers, gaines, embrasures de portes et de fenêtres ; le volume habitable correspond au total des surfaces habitables ainsi définies multipliées par les hauteurs sous plafond.

Il n'est pas tenu compte, pour la détermination de la surface habitable, de la superficie de combles non aménagés, caves, sous-sols, remises, garages, terrasses, loggias, balcons, séchoirs extérieurs au logement, vérandas, volumes vitrés prévus à l'article R*. 111-10 du code de la construction et de l'habitation, locaux communs et autres dépendances du logement, ni des parties de locaux d'une hauteur inférieure à 1,80 m.

Il est toutefois tenu compte de la surface des varangues dans une limite maximale de 14 mètres carrés. A cet égard, il est précisé que la notion de varangue est un terme local pour désigner une terrasse couverte, une véranda ou une galerie en bois, caractéristiques de l'architecture des régions concernées.

d. Locations d'emplacements de stationnement et de garages

250

La surface des emplacements de stationnement et des garages n'étant pas prise en compte pour la détermination du loyer plafond, la location simultanée et séparée, d'une part, d'un logement pour lequel la réduction d'impôt serait demandée et, d'autre part, d'un emplacement ou d'un garage dont le prix serait exclu de la base de la réduction ne fait pas obstacle au bénéfice de la réduction d'impôt, lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- l'emplacement de stationnement ou le garage est physiquement séparé du lieu d'habitation lui-même. Tel n'est pas le cas des garages situés en sous-sol des maisons individuelles ;

- les deux locations sont effectivement indépendantes l'une de l'autre ; le locataire doit en effet demeurer libre de signer le bail afférent au logement tout en pouvant refuser de conclure la location portant sur l'emplacement ou le garage ;

- le prix du loyer de l'emplacement ou du garage doit être normal par référence aux loyers habituellement constatés dans le voisinage pour des biens comparables.

A défaut, le respect des plafonds de loyer et, partant, de l'éligibilité à la réduction d'impôt de l'investissement réalisé dans le secteur intermédiaire, s'apprécie en tenant compte de la totalité du loyer demandé (logement et garage).

2. Plafonds de ressources du locataire

a. Plafonds applicables

260

Les plafonds annuels de ressources sont prévus à l'article 46 AG duodecies de l'annexe III au CGI. Ces montants sont relevés chaque année selon les modalités définies ci dessus. Les personnes à charge s'entendent, pour la détermination du plafond applicable, des personnes mentionnées à l' article 196 du CGI, à l'article 196 A bis du CGI et à l'article 196 B du CGI.

270

Pour les baux conclus en 2014, les plafonds annuels de ressources sont les suivants :

Plafonds annuels de ressources

Composition du foyer du locataire	Plafonds annuels de ressources	
	DOM, Saint-Martin, Saint-Barthélemy et Mayotte	Polynésie française, Nouvelle Calédonie, îles Wallis et Futuna, Terres australes et antarctiques françaises et Saint-Pierre-et-Miquelon
Personne seule (1)	31 430 €	30 323 €
Couple	58 129 €	56 081 €
Personne seule ou couple ayant une personne à charge	61 491 €	59 324 €
Personne seule ou couple ayant deux personnes à charge	64 853 €	62 569 €
Personne seule ou couple ayant trois personnes à charge	69 346 €	66 902 €
Personne seule ou couple ayant quatre personnes à charge	73 839 €	71 236 €
Majoration par personne à charge à partir de la cinquième	+ 4 718 €	+ 4 551 €

(1) Ce plafond est multiplié par le nombre de personnes cotitulaires du bail lorsqu'elles appartiennent à des foyers fiscaux distincts.

b. Ressources à prendre en compte

280

Les ressources du locataire s'entendent des revenus imposables nets de frais professionnels au sens du 2° bis de l'article 5 du CGI, c'est-à-dire avant déduction des déficits des années antérieures, des charges du revenu global, de l'abattement spécial prévu en faveur des personnes âgées ou invalides et de l'abattement pour enfants à charge mariés.

Les traitements et salaires sont à retenir après déduction des frais professionnels, les pensions et rentes viagères à titre gratuit après application de l'abattement de 10 %.

Les bénéfices des activités industrielles, artisanales, commerciales, agricoles et non commerciales sont retenus pour leur montant net avant application, le cas échéant, de l'abattement accordé aux adhérents des centres de gestion et des associations agréés.

Les autres revenus sont à retenir pour leur montant net imposable.

Les conditions de ressources du locataire sont appréciées à la date de signature du bail. Si elles deviennent supérieures au cours de la période couverte par le bail, la réduction d'impôt n'est pas remise en cause.

290

Lorsque tout ou partie des revenus perçus par le locataire au cours de la période considérée n'a pas été imposé en France mais dans un autre État ou territoire qui connaissent une législation fiscale propre, il convient de produire un avis d'imposition à l'impôt ou aux impôts qui tiennent lieu d'impôt sur le revenu dans cet État ou territoire ou un document en tenant lieu établi par l'administration fiscale de cet État ou territoire. En cas d'impossibilité justifiée de se procurer un tel document, la présentation d'une attestation d'une autre administration ou, le cas échéant, de l'employeur, est admise.

300

Lorsque la location est consentie à un organisme public ou privé pour le logement à usage d'habitation principale de son personnel, les conditions de ressources s'apprécie en tenant compte du montant des ressources du sous-locataire.

c. Année de référence des ressources du locataire à prendre en compte

310

Les ressources prises en compte sont celles qui figurent sur l'avis d'imposition du locataire établi au titre des revenus de l'année précédant celle de la conclusion du bail ou, à défaut, de l'année antérieure.

d. Modalités de prise en compte de la composition du foyer du locataire

1° Appréciation de la composition du foyer fiscal à la date de signature du bail

320

Le plafond de ressources à retenir dépend de la composition du foyer fiscal à la date de signature du bail. A ce titre, il convient de tenir compte du nombre de personnes titulaires du bail et de la composition de leurs foyers fiscaux.

Ainsi, lorsque les personnes titulaires du bail constituent des foyers fiscaux distincts, en principe, chacune d'elles doit satisfaire, en fonction de sa propre situation, aux plafonds de ressources applicables.

Toutefois, les ressources des personnes vivant en concubinage doivent être appréciées globalement. Il convient donc, pour l'appréciation des ressources d'un couple vivant en concubinage, de totaliser l'ensemble des revenus des foyers fiscaux de chacun des concubins et de comparer la somme obtenue au plafond de ressources applicable aux couples, éventuellement majoré pour personnes à charge.

Exemple : pour les baux conclus au cours de l'année N, les ressources du locataire de l'année de référence sont à comparer au plafond applicable à la situation familiale du locataire en année N, à la date de la signature du bail.

2° Situation des locataires fiscalement à la charge de leurs parents ou rattachés à leur foyer fiscal

330

Le conseil d'État a jugé dans le cadre de l'application de la réduction d'impôt au titre de l'investissement locatif codifiée sous l'article 199 decies B du CGI que lorsque le locataire est un enfant rattaché fiscalement au foyer fiscal de ses parents, les revenus à prendre en compte s'entendent des seuls revenus de ce locataire sans tenir compte de ceux des parents ou des autres membres du foyer fiscal (CE, arrêt du 21 novembre 2007, n° 295949, ministre c/époux Lafitte).

340

Afin de tenir compte de cette décision, et cela pour l'ensemble des dispositifs concernés se référant à une condition de ressources du locataire, les conditions de ressources doivent désormais être appréciées au regard des seules ressources du locataire, lorsque celui-ci est fiscalement à la charge de ses parents ou rattaché à leur foyer fiscal au sens de l'article 196 du CGI, de l'article 196 A bis du CGI et de l'article 196 B du CGI au titre de l'année de référence.

350

Le montant des ressources propres du ou des locataires fait l'objet de la part de celui-ci ou de ceux-ci d'une déclaration sur l'honneur remise au propriétaire lors de la signature du bail. Elle est

accompagnée d'une copie de l'avis d'imposition du foyer fiscal des parents.

3° Changements de situation fiscale ou familiale du locataire entre l'année de référence et la mise en location

a° Mariage ou conclusion d'un pacte civil de solidarité (PACS) au cours de l'année de référence

360

A compter de l'imposition des revenus de l'année 2011, les personnes mariées et les partenaires liés par un PACS sont soumis de plein droit à une imposition commune de leurs revenus pour l'année entière au cours de laquelle elles se sont mariées ou liées par un PACS. Dès lors, les ressources à prendre en compte s'entendent de celles figurant sur l'avis d'imposition des conjoints mariés ou pacsés.

Toutefois, les époux ou partenaires peuvent opter, l'année du mariage ou de la conclusion du PACS, pour l'imposition distincte de leurs revenus de l'année. Dans ce cas, il convient de faire masse des ressources figurant sur chacun des avis d'impôt et de les comparer avec le plafond correspondant à la situation des couples, éventuellement majoré pour personnes à charge.

b° Mariage ou conclusion d'un PACS entre la fin de l'année de référence et la mise en location

370

Il convient d'additionner les revenus figurant sur les avis d'impôt sur le revenu établis au nom des ex-célibataires au titre de l'année de référence. La somme obtenue doit être comparée avec le plafond applicable aux couples, éventuellement majoré pour personnes à charge.

4° Locataire ayant divorcé ou rompu un PACS

a° Divorce ou rupture du PACS au cours de l'année de référence

380

A compter de l'imposition des revenus de l'année 2011, les époux, partenaires, anciens époux ou anciens partenaires sont désormais soumis, chacun, à une imposition distincte pour l'ensemble de l'année au cours de laquelle ils se séparent, ils divorcent ou ils procèdent à la dissolution de leur PACS. Dès lors, les ressources à prendre en compte s'entendent de celles qui figurent sur l'avis d'impôt du locataire (en présence de co-titulaires du contrat de bail, cf. II-C-2-d-1° § 320).

390

Avant 2011, l'année de la séparation, du divorce ou de la dissolution du PACS, trois impositions étaient établies. Dès lors, si pour un bail conclu en 2012, l'année de référence pour l'appréciation des ressources du locataire est 2010, il convient d'appliquer les règles suivantes.

En présence de revenus communs, il convient de retenir celle des deux solutions suivantes qui est la plus favorable au contribuable :

- revenus propres du locataire majorés de la moitié des revenus communs à comparer avec le plafond des personnes seules éventuellement majoré pour personnes à charge ;

- revenus du foyer auquel appartenait le locataire, à comparer avec le plafond des couples mariés éventuellement majoré pour personnes à charge.

b° Divorce ou rupture du PACS entre la fin de l'année de référence et la mise en location

400

Les ressources à prendre en compte s'entendent de celles qui figurent sur l'avis d'impôt du locataire (en présence de co-titulaires du contrat de bail, cf. II-C-2-d-1° § 320).

5° Décès du conjoint ou du partenaire lié par un PACS du locataire

410

L'année du décès de l'un des conjoints, deux impositions sont établies (l'une au nom du couple, pour la période courant du 1er janvier à la date du décès ; l'autre au nom du conjoint survivant, pour la période courant de la date du décès au 31 décembre).

En présence de revenus communs sur l'avis d'impôt sur le revenu établi au nom du couple, il convient de faire application de la solution retenue au **§ 400**.

En l'absence de revenus communs sur l'avis d'impôt sur le revenu établi au nom du couple, il convient de retenir les revenus propres du locataire figurant sur cet avis, de les additionner aux revenus qui figurent sur l'avis d'imposition établi à son nom au titre de la période courant de la date du décès au 31 décembre et de comparer le total avec le plafond applicable aux personnes seules éventuellement majoré pour personnes à charge.