

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RFPI-SPEC-20-60-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 09/11/2023

RFPI - Revenus fonciers – Déduction pour mobilité professionnelle du bailleur

Positionnement du document dans le plan :

RFPI - Revenus fonciers et profits du patrimoine immobilier
Revenus fonciers - Régimes spéciaux
Titre 2 : Encouragement à la location de logements
Chapitre 6 : Mobilité professionnelle du bailleur

Sommaire :

- I. Conditions d'application de la déduction
 - A. Personnes concernées
 - 1. Personnes physiques
 - 2. Associés de société
 - 3. Imposition dans la catégorie des revenus fonciers
 - 4. Indivision
 - 5. Démembrements
 - B. Condition tenant à la nouvelle activité professionnelle du bailleur
 - 1. Nature de la nouvelle activité professionnelle
 - 2. Encadrement dans le temps
 - C. Condition tenant à l'ancienne habitation principale
 - 1. Location à usage d'habitation
 - a. Propriétés urbaines
 - b. Immeubles à usage de logement
 - c. Locaux à usage mixte
 - d. Dépendances du logement
 - 2. Location de l'ancienne habitation principale du bailleur
 - a. Ancienne habitation principale du bailleur
 - b. Notion d'habitation principale
 - 3. Location nue à usage de résidence principale du locataire
 - a. Location
 - b. Location nue
 - c. Location à usage d'habitation principale du locataire

d. Qualité du locataire

e. Date de conclusion du bail

D. Condition tenant à la nouvelle habitation principale

1. Nouvelle habitation principale du contribuable

2. Transfert d'habitation dans l'année qui suit le début de la nouvelle activité professionnelle

3. Distance de 200 km

4. Qualité du bailleur

II. Modalités d'application de la déduction

A. Application de la déduction

1. Fait générateur

2. Montant de la déduction

3. Période d'application de la déduction

4. Fin anticipée de la période d'application

5. Remise en cause

B. Justificatifs à produire

C. Non-cumul

1. Régime micro-foncier

2. Crédit d'impôt pour retour à l'emploi

1

L'article 12 de la loi de finances pour 2006 n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 a mis en place une déduction des revenus fonciers pour mobilité professionnelle du bailleur. Cette déduction est destinée aux contribuables qui sont amenés, pour des raisons professionnelles, à donner en location leur ancienne habitation principale dont ils détiennent la propriété et à prendre en location une nouvelle habitation principale.

Codifiée au i du 1° du I de l'article 31 du code général des impôts (CGI), cette déduction est égale à 10 % des revenus bruts fonciers tirés de la location de l'ancienne habitation principale. Elle s'applique jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit la date de sa mise en location ou jusqu'à la date de l'acquisition d'une nouvelle habitation principale si elle est antérieure.

Les trois conditions suivantes doivent être réunies :

- la nouvelle activité professionnelle du contribuable doit avoir débuté entre le 1er juillet 2005 et le 31 décembre 2007 et être exercée pendant au moins six mois consécutifs ;

- l'ancienne habitation principale du contribuable, pour laquelle la déduction est demandée, doit être donnée en location nue à titre d'habitation principale du locataire, immédiatement après le transfert du domicile. Ce transfert doit intervenir dans l'année qui suit la date de début de l'exercice de la nouvelle activité ;

- la nouvelle habitation principale doit être prise en location, dans l'année qui suit la date de début de l'exercice de la nouvelle activité et doit être située à plus de 200 kilomètres de celle précédemment occupée.

Ces dispositions s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de l'année 2005. En pratique, elles cesseront de produire tout effet à compter du 1er janvier 2013 (voir exemple 2 au §280).

I. Conditions d'application de la déduction

A. Personnes concernées

1. Personnes physiques

10

La nouvelle déduction s'applique aux contribuables domiciliés en France au sens de l'[article 4 B du CGI](#). Les contribuables non domiciliés fiscalement en France ne peuvent donc pas bénéficier de cette déduction même si les revenus tirés de la location du logement sont imposables en France dans la catégorie des revenus fonciers.

Toutefois, les contribuables non résidents (dits « non-résidents Schumacker »), assimilés à des personnes fiscalement domiciliées en France au sens de la jurisprudence de la CJUE (arrêt du 14 février 1995, affaire C-279/93, Schumacker), peuvent également bénéficier de la réduction d'impôt (sur ce point, voir [BOI-IR-DOMIC-10-20-10](#)).

2. Associés de société

20

Seuls les contribuables personnes physiques peuvent en principe bénéficier de la nouvelle déduction. Toutefois, les logements détenus par une société soumise à l'impôt sur le revenu en application des [articles 8 , 8 bis et 8 ter du CGI](#) peuvent bénéficier de la déduction pour la seule fraction du revenu brut correspondant aux droits de l'associé occupant du logement qui transfère son habitation principale pour des raisons professionnelles, toutes les autres conditions étant par ailleurs remplies (voir II-A 2 ci-dessous pour le calcul de la déduction).

3. Imposition dans la catégorie des revenus fonciers

30

Le bénéfice de la nouvelle déduction est réservé aux contribuables dont les revenus provenant de la location du logement sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers. Il ne s'applique donc pas aux logements inscrits à l'actif d'une entreprise individuelle même s'ils sont loués nus.

Le contribuable doit relever nécessairement du régime réel d'imposition des revenus fonciers (voir [§320](#) sur l'exclusion du régime micro-foncier).

4. Indivision

40

La location d'un logement en indivision peut en principe ouvrir droit à la nouvelle déduction de 10 %. Toutefois, le bénéfice de cette mesure est limité aux indivisaires qui ont transféré leur habitation

principale pour des raisons professionnelles, toutes les autres conditions étant par ailleurs remplies.

5. Démembrements

50

Les nouvelles dispositions s'appliquent aux logements dont le droit de propriété est démembré. Il s'ensuit notamment que l'usufruitier qui transfère son habitation principale pour des raisons professionnelles peut, toutes les autres conditions étant par ailleurs remplies, bénéficier de la déduction de 10 %.

B. Condition tenant à la nouvelle activité professionnelle du bailleur

60

La nouvelle activité professionnelle du contribuable doit avoir débuté entre le 1^{er} juillet 2005 et le 31 décembre 2007 et être exercée pendant au moins 6 mois consécutifs.

1. Nature de la nouvelle activité professionnelle

70

Il peut s'agir de toute activité professionnelle salariée, industrielle, commerciale, non-commerciale, artisanale ou agricole. Il peut s'agir de la même activité exercée en un autre lieu.

Exemples : Un chômeur qui retrouve un emploi éloigné de son habitation principale ; un salarié qui crée son entreprise ; un salarié qui change de poste, quand bien même l'employeur demeurerait inchangé ; un fonctionnaire ayant obtenu une mutation éloignée ; etc.

Le fait que la mobilité professionnelle conduise le contribuable à exercer sa nouvelle activité à l'extérieur de la France ne s'oppose pas au bénéfice de la déduction, dès lors que celui-ci satisfait à l'ensemble des conditions requises, notamment à la domiciliation fiscale en France au sens de [l'article 4 B du CGI](#).

2. Encadrement dans le temps

80

La nouvelle activité professionnelle doit avoir débuté entre le 1^{er} juillet 2005 et le 31 décembre 2007 et être exercée pendant une durée au moins égale à six mois consécutifs.

L'avantage fiscal n'est subordonné à aucune condition tenant à la nature du contrat de travail (déterminé ou indéterminé). Toutefois, la déduction de 10 % doit être reprise lorsque la condition d'exercice de six mois consécutifs n'est pas remplie (voir [§300](#) pour les conditions de remise en cause).

C. Condition tenant à l'ancienne habitation principale

90

L'ancienne habitation principale du contribuable, pour laquelle la déduction est demandée, doit être donnée en location nue à titre d'habitation principale du locataire, immédiatement après le transfert du domicile. Ce transfert doit intervenir dans l'année qui suit la date du début de l'exercice de la nouvelle activité.

1. Location à usage d'habitation

a. Propriétés urbaines

100

La nouvelle déduction ne s'applique qu'aux propriétés urbaines. Elle ne peut, par conséquent, bénéficier aux logements qui font partie intégrante d'une exploitation agricole (sur la distinction des propriétés urbaines et rurales, cf. [BOI-RFPI-SPEC-10](#)).

b. Immeubles à usage de logement

110

La nouvelle déduction ne s'applique qu'aux locaux à usage d'habitation. Les locaux à usage professionnel sont exclus du champ d'application de la mesure.

La circonstance que le logement donné en location constitue également le domicile commercial de l'entreprise du locataire n'est toutefois pas de nature à faire échec à l'application de cet avantage fiscal, dès lors que le logement donné en location est totalement affecté à usage d'habitation.

c. Locaux à usage mixte

120

Les locaux à usage mixte ne peuvent en principe ouvrir droit au bénéfice de la nouvelle déduction. Toutefois, il est admis que le local ouvre droit à l'avantage fiscal s'il est affecté à l'habitation pour les trois-quarts au moins de sa superficie.

Pour déterminer si cette condition est remplie, il faut prendre en considération le rapport existant entre, d'une part, la superficie développée des pièces considérées comme affectées à l'habitation principale et de leurs dépendances (caves, greniers, terrasses, balcons, garages,...) et, d'autre part, la superficie développée totale du bien.

Lorsque la condition d'affectation à usage d'habitation à hauteur des trois-quarts au moins de la superficie totale est remplie, la déduction peut être pratiquée sans qu'il soit nécessaire de calculer une quote-part de l'avantage fiscal en fonction de la superficie; lorsque l'affectation à usage d'habitation représente moins des trois-quarts de la superficie totale du local, il ne peut pas être procédé à la déduction.

d. Dépendances du logement

130

Les dépendances immédiates et nécessaires du logement, pour lequel la déduction est demandée, peuvent ouvrir droit à cet avantage fiscal lorsque les conditions suivantes sont cumulativement remplies : elles sont situées dans le même immeuble ou le même ensemble immobilier (résidence) que le logement ; elles sont louées au locataire du logement.

La location isolée de dépendances de logements, comme un emplacement de stationnement ou un garage, n'ouvre pas droit au bénéfice de l'avantage fiscal.

2. Location de l'ancienne habitation principale du bailleur

a. Ancienne habitation principale du bailleur

140

Le logement donné en location doit être l'ancienne habitation principale que le contribuable a quitté pour des raisons professionnelles. Le transfert de l'habitation principale doit intervenir dans l'année qui suit la date du début de l'exercice de la nouvelle activité (voir §230).

La location d'un logement que le contribuable détenait ou dont il fait l'acquisition concomitamment avec sa nouvelle activité professionnelle ne peut bénéficier de l'avantage fiscal.

b. Notion d'habitation principale

150

L'habitation principale s'entend, d'une manière générale, du logement où résident habituellement et effectivement les membres du foyer fiscal et où se situe le centre de leurs intérêts professionnels et matériels.

3. Location nue à usage de résidence principale du locataire

a. Location

160

Le logement doit être donné en location, ce qui exclut les logements dont le propriétaire (ou les coïndivisaires) se réserve 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, directement ou par l'intermédiaire d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés dont il est associé.

La sous-location de l'ancienne habitation principale est exclue du champ d'application de la mesure. La déduction n'est subordonnée à la souscription d'aucun engagement de durée de location.

b. Location nue

170

Le logement doit être donné en location nue. Les locations en meublé sont exclues du champ d'application de la déduction.

c. Location à usage d'habitation principale du locataire

180

Cette condition conduit notamment à exclure de l'avantage fiscal les logements loués aux personnes physiques en tant que résidence secondaire ou saisonnière ou à des personnes morales quand bien même ces logements seraient mis, gratuitement ou à titre onéreux, à la disposition de personnes qui en font leur habitation principale.

d. Qualité du locataire

190

Aucune condition tenant à la qualité du locataire n'est prévue par la loi. Le logement peut donc être donné en location à un ascendant ou descendant du contribuable. Toutefois, il ne peut y avoir de location au sens fiscal avec un membre de son foyer fiscal.

e. Date de conclusion du bail

200

Le logement doit être donné en location immédiatement après le transfert du domicile. Ce transfert doit intervenir dans l'année qui suit la date du début de l'exercice de la nouvelle activité.

Une période de vacance entre le transfert du domicile du contribuable et la location effective de son ancienne habitation principale est toutefois admise. Elle ne peut excéder six mois. Le contribuable doit toutefois établir qu'il a accompli les diligences concrètes nécessaires (publication d'annonces, recours à une agence immobilière,...) et que les conditions de mise à la location ne sont pas dissuasives.

D. Condition tenant à la nouvelle habitation principale

210

La nouvelle habitation principale doit être prise en location, dans l'année qui suit la date du début de l'exercice de la nouvelle activité et doit être située à plus de 200 kilomètres de celle précédemment occupée. Le bailleur de cette nouvelle habitation ne peut être un membre du foyer fiscal du contribuable ou une société dont ce dernier ou l'un des membres de son foyer fiscal est associé.

La distance est mesurée d'après l'itinéraire le plus court par la route qui sépare la nouvelle habitation principale de celle occupée auparavant. Elle devra être supérieure dans tous les cas à 200 kilomètres.

Ces conditions, qui sont afférentes à la nouvelle habitation principale du contribuable, doivent être remplies pour le bénéfice de l'avantage fiscal applicable aux revenus tirés de l'ancienne habitation principale du contribuable.

1. Nouvelle habitation principale du contribuable

220

La mesure s'applique uniquement aux bailleurs qui sont locataires de leur nouvelle habitation principale. Elle ne s'applique donc pas aux bailleurs qui sont propriétaires ou occupant à titre gratuit de leur nouvelle habitation principale (sur la notion d'habitation principale, voir §150). L'acquisition d'une nouvelle habitation principale par le contribuable met fin au bénéfice de la déduction (voir §290).

Le logement pris en location par le contribuable peut être indifféremment un logement nu ou meublé. Il peut également s'agir d'une sous-location.

2. Transfert d'habitation dans l'année qui suit le début de la nouvelle activité professionnelle

230

Le transfert de l'habitation principale doit intervenir dans l'année qui suit la date du début de l'exercice de la nouvelle activité.

Le délai de prise en location est fixé à un an pour permettre au contribuable occupant un emploi précaire ou souhaitant attendre la fin de la période d'essai de disposer d'un délai pour louer. Elle permet notamment à un contribuable ayant des enfants de maintenir l'habitation de son foyer jusqu'à la fin de l'année scolaire.

3. Distance de 200 km

240

La nouvelle habitation principale doit être située à plus de 200 kilomètres de celle précédemment occupée. Ce critère d'éloignement est identique à celui applicable pour le bénéfice du crédit d'impôt en faveur de la mobilité des chômeurs de longue durée ou des salariés perdant leur emploi à la suite d'un licenciement économique (CGI, art. 200 duodecimes).

La distance de 200 km s'apprécie entre les deux habitations principales successives du contribuable et non entre l'ancienne habitation principale et le lieu de l'exercice de la nouvelle activité professionnelle.

4. Qualité du bailleur

250

Le bailleur de cette nouvelle habitation ne peut être un membre du foyer fiscal du contribuable ou une société dont ce dernier ou l'un des membres de son foyer fiscal est associé. Sous cette réserve, la

location peut être consentie par un ascendant ou un descendant du contribuable.

II. Modalités d'application de la déduction

A. Application de la déduction

1. Fait générateur

260

La date du début de la nouvelle activité professionnelle marque l'entrée dans le champ d'application de la mesure. Toutefois, la déduction ne devient effective que lors de la mise en location du bien, au maximum un an après la date du début de la nouvelle activité professionnelle (voir §230), toutes les autres conditions étant par ailleurs remplies.

2. Montant de la déduction

270

La déduction est fixée à 10 % des revenus bruts annuels tirés de la location de l'ancienne habitation principale. Elle se cumule, pour la détermination des revenus fonciers de l'année 2005, avec la déduction forfaitaire dont le taux de droit commun est fixé à 14 % (en pratique, il convient donc d'appliquer pour 2005 un taux de 24 %).

Il est rappelé qu'à compter de l'imposition des revenus de l'année 2006, la déduction forfaitaire de 14 % a été supprimée.

Le revenu brut s'entend, conformément à l'article 29 du CGI, du montant des recettes brutes perçues par le propriétaire, augmenté du montant des dépenses incombant normalement à ce dernier et mises par les conventions à la charge des locataires. Les subventions et indemnités destinées à financer des charges déductibles sont comprises dans le revenu brut. Il n'est pas tenu compte des sommes versées par les locataires au titre des charges leur incombant.

Lorsque le logement donné en location est détenu par une société soumise à l'impôt sur le revenu (voir §20), la déduction de 10 %, dont bénéficie l'associé ayant transféré son habitation, est calculée en retenant le montant du revenu brut correspondant aux droits de cet associé dans la société et au seul logement concerné par la déduction supplémentaire.

3. Période d'application de la déduction

280

La déduction s'applique jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit la date de mise en location de l'ancienne habitation principale du contribuable, ou jusqu'à l'acquisition d'une nouvelle habitation principale si elle est antérieure.

La période d'application n'est pas décomptée à partir de la date du début de la nouvelle activité professionnelle afin notamment d'éviter de pénaliser les contribuables qui attendent la fin de la période d'essai pour transférer leur domicile.

Exemple 1 : Un contribuable débute une nouvelle activité professionnelle le 1^{er} avril 2006. Il a jusqu'au 31 mars 2007 pour transférer son habitation principale. Il doit immédiatement après ce transfert donner le bien en location nue. Si le transfert de l'habitation et la location interviennent le 1^{er} août 2006 il pourra bénéficier de la déduction de 10 %, toutes les autres conditions étant par ailleurs remplies, sur les revenus tirés de la location jusqu'au 31 décembre 2009 sauf s'il acquiert avant cette date une nouvelle habitation principale.

Exemple 2 : De même, un contribuable qui a débuté une nouvelle activité professionnelle le 30 décembre 2007 pourra bénéficier de la mesure jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit la date de mise en location de l'ancienne habitation principale. Dans ce cas, le transfert du domicile doit intervenir dans l'année qui suit la date du début de l'exercice de la nouvelle activité (soit jusqu'au 31 décembre 2008) ; la mise en location doit intervenir dans les six mois (voir **n°200**) soit avant le 30 juin 2009 ; le contribuable bénéficiera de la déduction jusqu'au 31 décembre 2012.

4. Fin anticipée de la période d'application

290

L'acquisition à titre onéreux ou à titre gratuit d'une nouvelle habitation principale par le contribuable met fin au bénéfice de la déduction. Seul le revenu brut perçu jusqu'au jour de cette acquisition peut bénéficier de la déduction de 10 %.

L'acquisition d'un logement autre que l'habitation principale (investissement locatif ou résidence secondaire) n'a pas pour effet de priver le contribuable de son avantage fiscal.

5. Remise en cause

300

En cas de non respect de l'une des conditions applicables pour le bénéfice de la déduction, le service remet en cause le bénéfice de l'avantage fiscal, dans le cadre de la procédure de rectification contradictoire prévue aux [articles L 55 et suivants du livre des procédures fiscales \(LPF\)](#).

B. Justificatifs à produire

310

Le contribuable doit produire en annexe à la déclaration de ses revenus fonciers de la première année d'application de cette déduction :

- une copie du contrat de bail du logement qu'il donne en location et au titre duquel la déduction est demandée ;
- une copie du contrat de bail de la nouvelle habitation principale dont il est preneur ;
- un document attestant du changement d'activité professionnelle et de la date du début de cette activité (avis de mutation ; nouveau contrat de travail faisant apparaître la date de début d'exercice de l'activité ; document de création de l'activité professionnelle, rédigé auprès du centre de formalités

des entreprises compétent etc.).

Si la nouvelle habitation principale n'est pas prise en location au moment du dépôt de la déclaration des revenus fonciers de l'année de mise en location de l'ancienne habitation principale, la copie du contrat de bail de la nouvelle habitation principale est jointe à la déclaration des revenus de l'année au cours de laquelle ce bail est signé.

C. Non-cumul

1. Régime micro-foncier

320

La nouvelle déduction ne peut être accordée qu'aux contribuables qui déterminent leur revenu foncier selon le régime réel d'imposition. Les contribuables qui relèvent du régime du micro-foncier ne peuvent pas prétendre au bénéfice de la déduction ([f du 2 de l'article 32](#)).

2. Crédit d'impôt pour retour à l'emploi

330

La nouvelle déduction n'est pas exclusive du bénéfice du crédit d'impôt prévu à [l'article 200 duodecimes du CGI](#) en faveur de la mobilité des chômeurs de longue durée ou des salariés perdant leur emploi à la suite d'un licenciement économique.