RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IR-RICI-230-40-10-20140221
Date de publication : 21/02/2014
Date de fin de publication : 03/03/2014

IR - Réduction d'impôt accordée au titre des investissements locatifs réalisés dans le cadre de la loi " Scellier " - Avantages fiscaux complémentaires - Location dans le secteur intermédiaire

Positionnement du document dans le plan :

IR - Impôt sur le revenu
Réductions et crédits d'impôt
Titre 23 : Investissements locatifs réalisés dans le cadre de la loi 'Scellier'
Chapitre 4 : Avantages fiscaux complémentaires
Section 1 : Location dans le secteur intermédiaire

Sommaire :

I. Les avantages complémentaires
A. Déduction spécifique de 30%
B. Complément de réduction d'impôt
II. Conditions relatives aux plafonds de loyers
A. Investissements réalisés en métropole
1. Dispositions communes
a. Plafonds de loyer applicables
b. Révision des plafonds
2. Investissements réalisés du 1er janvier 2009 au 31 décembre 2010
3. Investissements réalisés à compter du 1er janvier 2011
B. Investissements réalisés outre-mer
1. Investissements réalisés du 1er janvier au 26 mai 2009
a. Plafonds de loyer applicables
b. Révision des plafonds
2. Investissements réalisés du 27 mai au 30 décembre 2009
a. Plafonds de loyer applicables
b. Révision des plafonds
3. Investissements réalisés à compter du 31 décembre 2009
a. Plafonds de loyer applicables
b. Révision des plafonds
C. Surface à prendre en compte
D. Recette à prendre en compte
III. Conditions relatives aux plafonds de ressources des locataires
A. Investissements réalisés en métropole
1. Plafonds annuels de ressources du locataire
2. Révision des plafonds

3. Obligations déclaratives
a. Cas général
b. Justification à produire en cas d'imposition hors de France au cours de l'année de référence
B. Investissements réalisés outre-mer
1. Dispositions communes
2. Investissements réalisés du 1er janvier au 26 mai 2009
a. Plafonds annuels de ressources du locataire
b. Révision des plafonds
3. Investissements réalisés du 27 mai au 30 décembre 2009
a. Plafonds annuels de ressources du locataire
b. Révision des plafonds
4. Investissements réalisés à compter du 31 décembre 2009
a. Plafonds annuels de ressources du locataire
b. Révision des plafonds
C. Ressources à prendre en compte
1. Année de référence des ressources du locataire à prendre en compte
a. Principe
b. Exception
c. Entrée en vigueur
2. Modalités de prise en compte de la composition du foyer du locataire
a. Dispositions générales
b. Foyers fiscaux distincts
c. Personnes à charges
3. Situation des locataires fiscalement à la charge de leurs parents ou rattachés à leur foyer fiscal
4. Changements de situation fiscale entre l'année de référence et la mise en location
a. Mariage ou conclusion d'un PACS au cours de l'année de référence
1° Règles applicables au titre des années d'imposition des revenus antérieures à 2011
2° Règles applicables à compter de l'imposition des revenus de l'année 2011
b. Mariage ou conclusion d'un PACS entre la fin de l'année de référence et la mise en location
c. Locataire devenu veuf, ayant divorcé ou rompu un PACS
1° Règles applicables au titre des années d'imposition des revenus antérieures à 2011
a° Revenus à prendre en compte
b° Modalités de prise en compte des ressources
2° Règles applicables à compter de l'imposition des revenus de l'année 2011
D. Qualité du locataire
1. Principes
2. Mise à disposition du logement à un ascendant ou descendant
IV. Dispositif en faveur des SCPI
A. Déduction spécifique de 30 %
B. Complément de réduction d'impôt
V. Non-cumul

1

Lorsque la location du logement ouvrant droit à la réduction d'impôt est consentie, pendant toute la période d'engagement de location (initiale ou prorogée), dans le secteur intermédiaire, c'est-à-dire à des conditions de loyers plus restrictives pour des locataires qui satisfont à certaines conditions de ressources, le contribuable bénéficie d'avantages fiscaux supplémentaires.

10

Ces avantages prennent la forme :

- d'une déduction spécifique au titre des revenus fonciers de 30 %, lorsque le revenu net foncier est déterminé selon les règles propres au régime réel d'imposition (cf. **I-A § 20 à 40**) ;

- et d'un complément de réduction d'impôt, lorsque la location reste consentie dans le secteur intermédiaire après la période initiale de l'engagement de location (cf. **I-B § 50 à 60**).

Le bénéfice de ces dispositions est subordonné au respect de conditions de loyer et de ressources des locataires détaillées aux II § 70 à III-C-4-c-2° § 490 et à la mise en location du logement à une personne autre qu'un ascendant ou descendant du bailleur (cf. III-D § 500 à 510).

Lorsque le logement ouvrant droit au bénéfice de la réduction d'impôt est détenu par une SCPI et que la location de ce bien est consentie dans le secteur intermédiaire, la SCPI peut pratiquer une déduction spécifique de 30 % au prorata des revenus bruts correspondant aux droits détenus par le porteur qui bénéficie de la réduction d'impôt. Par ailleurs, le porteur de parts peut bénéficier d'un complément de réduction d'impôt lorsque la location reste consentie dans le secteur intermédiaire après la période initiale de l'engagement de location (cf. IV § 520 à 535).

En toute hypothèse, la déduction spécifique au titre des revenus fonciers de 30 % ne peut être cumulée, au titre d'un même logement, avec certains autres avantages fiscaux (cf. V § 540).

I. Les avantages complémentaires

A. Déduction spécifique de 30%

20

Lorsque la location du logement ouvrant droit à la réduction d'impôt est consentie dans le secteur intermédiaire pendant toute la période initiale ou prorogée d'engagement de location (cf. **I-B § 50**), le contribuable bénéficie, en plus de la réduction d'impôt et pendant toute cette période, d'une déduction spécifique fixée à 30 % des revenus bruts tirés de la location de ce logement. Cette déduction n'est applicable que lorsque le revenu net foncier est déterminé selon les règles propres au régime réel d'imposition (et non selon le régime du "micro-foncier").

30

Pour les immeubles ou parties d'immeubles donnés en location, le revenu brut est constitué par le montant des recettes brutes perçues par le propriétaire, y compris éventuellement les recettes accessoires. Ces recettes sont augmentées, le cas échéant, du montant des dépenses incombant normalement au bailleur et mises par convention à la charge des locataires. Les subventions et indemnités destinées à financer des charges déductibles sont comprises dans le revenu brut. Depuis l'imposition des revenus de l'année 2004, il n'est pas tenu compte des sommes versées par les locataires au titre des charges leur incombant (code général des impôts (CGI), art. 29).

40

Aucune correction n'est apportée au revenu brut. Lorsque le propriétaire-bailleur est redevable de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), de plein droit ou sur option, le revenu brut doit être apprécié hors TVA (CGI, art. 33 quater).

B. Complément de réduction d'impôt

50

Lorsque la location du logement ouvrant droit à la réduction d'impôt est consentie dans le secteur intermédiaire pendant toute la période d'engagement initiale de location et que ce bien reste loué dans le secteur intermédiaire après cette période, le contribuable bénéficie, par période de trois ans et

dans la limite de six ans, d'un complément de réduction d'impôt.

Le complément de réduction d'impôt est égal à :

- 6% du prix de revient du logement par période triennale, s'agissant des investissements réalisés en 2009 ou 2010 ;

- 5% du prix de revient du logement par période triennale, s'agissant des investissements réalisés en 2011 ;

- 4% du prix de revient du logement par période triennale, s'agissant des investissements réalisés en 2012.

Ce complément de réduction d'impôt est imputée à raison d'un tiers de son montant sur l'impôt dû au titre de chacune des années comprises dans ladite période.

Par ailleurs, il est subordonné à la condition que le contribuable proroge son engagement initial de location d'une ou de deux périodes triennales.

60

Les taux du complément de réduction d'impôt qui varient selon la date de réalisation de l'investissement sont récapitulés dans les tableaux de synthèse figurant au BOI-IR-RICI-230-30-20.

II. Conditions relatives aux plafonds de loyers

A. Investissements réalisés en métropole

1. Dispositions communes

a. Plafonds de loyer applicables

70

Pendant toute la période couverte par l'engagement de location (initiale ou prorogée), le loyer mensuel par mètre carré (m²) ne doit pas être supérieur à certains plafonds fixés par décret.

Lorsque la location est consentie à un organisme public ou privé qui le sous-loue, la condition de loyer doit être satisfaite à la fois entre le propriétaire et l'organisme locataire et entre ce dernier et le sous-locataire (BOI-IR-RICI-230-20-20 au IV-D-2-a § 430).

Pour les investissements dont la location est consentie dans le secteur intermédiaire, ces plafonds de loyer sont ceux fixés à l'article 2 terdecies C de l'annexe III au CGI.

Ces plafonds sont fixés aux quatre cinquièmes (4/5), arrondis au centime d'euro le plus proche, de ceux applicables pour le dispositif « Scellier classique » prévus à l'article 2 terdecies B de l'annexe III au CGI.

Ils diffèrent selon la zone dans laquelle est situé le logement donné en location (sur la date à laquelle la situation de l'immeuble doit être appréciée au regard du zonage, pour déterminer le plafonds de loyer à retenir pour l'application de la réduction d'impôt, se reporter au tableau figurant au II § 50 du BOI-IR-RICI-230-10-30-20).

b. Révision des plafonds

80

Ces plafonds sont relevés au 1er janvier de chaque année dans des conditions définies par décret.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au IV-A-1-b § 240 du BOI-IR-RICI-230-20-20.

2. Investissements réalisés du 1er janvier 2009 au 31 décembre 2010

90

Pour les investissements réalisés en métropole du 1er janvier 2009 au 31 décembre 2010 (sur la date de réalisation de l'investissement, voir le tableau figurant au II § 50 du BOI-IR-RICI-230-10-30-20), les plafonds de loyer par mètre carré applicables sont fixés par le décret n° 2006-1005 du 10 août 2006. En pratique, il s'agit des plafonds identiques à ceux fixés dans le cadre du dispositif « Borloo neuf » prévu au l du 1° du I de l'article 31 du CGI (sur ce point, il convient de se reporter au I-C-1-c § 140 du BOI-RFPI-SPEC-20-30).

3. Investissements réalisés à compter du 1er janvier 2011

100

Pour les investissements réalisés en métropole à compter du 1er janvier 2011 (sur la date de réalisation de l'investissement, voir le tableau figurant au II § 50 du BOI-IR-RICI-230-10-30-20), les plafonds de loyer par mètre carré applicables sont fixés par le décret n° 2010-1601 du 20 décembre 2010.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au IV-A-3 § 260 du BOI-IR-RICI-230-20-20.

Les plafonds mensuels de loyer par mètre carré, charges non comprises, sont fixés pour 2014 à 18,27 € en zone A bis, à 13,55 € en zone A, à 10,94 € en zone B1, à 8,92 € en zone B2 et à 6,21 € pour les communes de la zone C ayant fait l'objet d'un agrément par le ministre chargé du logement.

B. Investissements réalisés outre-mer

1. Investissements réalisés du 1er janvier au 26 mai 2009

a. Plafonds de loyer applicables

110

Les conditions sont les mêmes qu'aux deux premiers alinéas du II-A-1-a § 70.

Pour les investissements réalisés dans les départements et les collectivités d'outre-mer du 1er janvier au 26 mai 2009, les plafonds de loyer sont identiques à ceux exigés, en zone B1 qui sont fixés par le décret n° 2006-1005 du 10 août 2006. Les autres dispositions du **II-A-2 § 90** sont applicables.

b. Révision des plafonds

120

(Cf. II-A-1-b § 80).

2. Investissements réalisés du 27 mai au 30 décembre 2009

a. Plafonds de loyer applicables

130

Conformément aux dispositions de l'article 39 de la loi n°2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer, les plafonds de loyer sont adaptés par décret pour les investissements réalisés dans les départements et les collectivités d'outre-mer.

Ainsi, pour les investissements réalisés dans les départements et les collectivités d'outre-mer à compter du 27 mai 2009, les plafonds qui doivent être respectés sont, en principe, ceux fixés par le décret n°2009-1672 du 28 décembre 2009.

Les plafonds mensuels de loyer par mètre carré, charges non comprises, sont fixés pour 2014 à 10,43 € pour les départements d'outre-mer, Saint-Martin et Saint-Barthélémy et à 13,76 € pour la Polynésie Française, la Nouvelle-Calédonie, Saint-Pierre-et-Miquelon et les Iles Wallis et Futuna.

140

Par exception, les investissements réalisés dans les départements d'outre-mer de Guadeloupe, Guyane, Martinique et réunion du 27 mai au 30 décembre 2009 pour lesquels les plafonds de loyers prévus par le décret n°2009-1672 du 28 décembre 2009 ne sont pas respectés peuvent toutefois ouvrir droit à la réduction d'impôt, sous réserve du respect des plafonds de la zone B1 prévu par le décret n°2006-1005 du 10 août 2006 (BOI-IR-RICI-230-30-20 sur le taux de la réduction d'impôt applicable à ces investissements et BOI-IR-RICI-230-20-20 au IV-C-2-a § 390 pour la surface à prendre en compte pour l'appréciation du plafond de loyer).

b. Révision des plafonds

150

Ces plafonds sont relevés au 1er janvier de chaque année dans des conditions définies par décret.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au IV-B-3-b § 300 du BOI-IR-RICI-230-20-20.

3. Investissements réalisés à compter du 31 décembre 2009

a. Plafonds de loyer applicables

160

Les investissements réalisés dans les départements et collectivités d'outre-mer à compter du 31 décembre 2009 doivent obligatoirement respecter les plafonds de loyer prévus par le décret n°2009-1672 du 28 décembre 2009 pour ouvrir droit au bénéfice de la réduction d'impôt. A défaut du respect de ces plafonds, l'avantage fiscal ne peut pas s'appliquer.

Ces plafonds de loyer sont précisés au **II-B-2-a § 130 à 140**.

b. Révision des plafonds

170

(Cf. **II-B-2-b § 150**).

C. Surface à prendre en compte

180

Pour l'appréciation des plafonds de loyer, la surface à prendre en compte est précisée au :

- IV-C-1-§ 320 à 380 du BOI-IR-RICI-230-20-20 s'agissant des investissements réalisés en métropole ;

- IV-C-2 § 390 à 410 du BOI-IR-RICI-230-20-20 s'agissant des investissements réalisés outre-mer.

D. Recette à prendre en compte

190

Sur ce point, il convient de se reporter au IV-D § 420 à 450 du BOI-IR-RICI-230-20-20.

III. Conditions relatives aux plafonds de ressources des locataires

A. Investissements réalisés en métropole

1. Plafonds annuels de ressources du locataire

200

Lorsque la location du logement ouvrant droit à la réduction d'impôt est consentie dans le secteur intermédiaire, les ressources du locataire ne doivent pas excéder des plafonds fixés par décret. En pratique, il s'agit des plafonds de ressources fixés à l'article 2 terdecies C de l'annexe III au CGI, identiques à ceux fixés pour le bénéfice du dispositif « Borloo-neuf » prévu au I du 1° du I de l'article 31 du CGI (BOI-RFPI-SPEC-20-30 au I-C-2-c § 180).

Ces plafonds sont également applicables aux sous-locataires de logements loués à des organismes publics ou privés. Dans ce cas, la condition de ressources s'apprécie donc en tenant compte des ressources du sous-locataire.

2. Révision des plafonds

210

Le décret n° 2010-1601 du 20 décembre 2010 a aligné les règles d'indexation annuelle des plafonds de ressources sur celles applicables au logement locatif social. Ainsi, à compter du 1er janvier 2011, les plafonds sont révisés au 1er janvier de chaque année en tenant compte de la variation annuelle de l'indice de référence des loyers (IRL) constaté au troisième trimestre de l'année qui précède l'année de référence (en lieu et place du salaire minimum interprofessionnel de croissance).

Les règles d'arrondi sont également aménagées par le décret n° 2010-1601 du 20 décembre 2010. Ainsi, après application des règles d'indexation susmentionnées, les plafonds de ressources obtenus, sont arrondis à l'euro le plus proche.

> **Remarque :** Dans la mesure où les paramètres de calcul de l'aide personnalisée au logement (APL) sont, pour l'année 2012, revalorisés de 1 % en application de l'article 74 de la loi n°2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012, il a été décidé de revaloriser les plafonds de ressources des locataires entrant dans les logements locatifs sociaux de 1 % pour l'année 2012 (voir sur ce point l'arrêté du 22 décembre 2011 modifiant l'arrêté du 29 juillet 1987 relatif aux plafonds de ressources des bénéficiaires de la législation sur les habitations à loyer modéré et des nouvelles aides de l'État en

secteur locatif et la circulaire DEVL1134746C du 1er février 2012). Aussi, et afin de maintenir alignées les modalités de révision des plafonds de ressources applicables au logement social et de ceux applicables dans le cadre du dispositif "Scellier intermédiaire" métropole, les plafonds de ressources des locataires exigés pour le bénéfice de cet avantage sont également revalorisés de 1 % pour l'année 2012.

3. Obligations déclaratives

a. Cas général

220

Les contribuables doivent joindre à leur déclaration d'ensemble des revenus de l'année au cours de laquelle a pris effet la location, une copie de l'avis d'impôt sur le revenu du sous-locataire établi au titre de l'avant-dernière année précédant celle de la signature du contrat de sous-location.

b. Justification à produire en cas d'imposition hors de France au cours de l'année de référence

230

Lorsque tout ou partie des revenus perçus par le locataire au cours de l'année de référence n'a pas été imposé en France mais dans un autre État (ou dans une collectivité d'outre-mer qui connait une législation fiscale propre), il conviendra de produire un avis d'impôt sur le revenu à l'impôt ou aux impôts qui tiennent lieu d'impôt sur le revenu dans cet État (ou collectivité) ou un document en tenant lieu établi par l'administration fiscale de cet État (ou collectivité).

En cas d'impossibilité justifiée de se procurer un tel document, la présentation d'une attestation d'une autre administration compétente ou, le cas échéant, du ou des employeurs, pourra être admise.

B. Investissements réalisés outre-mer

1. Dispositions communes

240

Lorsque la location du logement ouvrant droit à la réduction d'impôt est consentie dans le secteur intermédiaire, les ressources du locataire ne doivent pas excéder des plafonds fixés par décret. Il s'agit des plafonds de ressources fixés à l'article 2 terdecies C de l'annexe III au CGI.

Ces plafonds sont également applicables aux sous-locataires de logements loués à des organismes publics ou privés. Dans ce cas, la condition de ressources s'apprécie donc en tenant compte des ressources du sous-locataire.

Les obligations déclaratives sont identiques à celles mentionnées au **III-A-3 § 220 à 230**.

2. Investissements réalisés du 1er janvier au 26 mai 2009

a. Plafonds annuels de ressources du locataire

250

Pour les investissements réalisés dans les départements d'outre-mer du 1er janvier au 26 mai 2009 dans le secteur intermédiaire, il s'agit des plafonds fixés par le décret n° 2006-1005 du 10 août 2006, identiques à ceux de la zone B1 exigés pour le bénéfice du dispositif « Borloo neuf » prévu au I du

1° du I de l'article 31 du CGI (BOI-RFPI-SPEC-20-30 au I-C-2-c § 180).

b. Révision des plafonds

260

Ces plafonds sont révisés au 1er janvier de chaque année dans des conditions fixées par décret.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au III-A-2 § 210.

3. Investissements réalisés du 27 mai au 30 décembre 2009

a. Plafonds annuels de ressources du locataire

270

Conformément aux dispositions de l'article 39 de la loi n°2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer, les plafonds de ressources des locataires sont adaptés par décret pour les investissements réalisés outre-mer dans le secteur intermédiaire.

Ainsi, pour les investissements réalisés dans les départements et les collectivités d'outre-mer à compter du 27 mai 2009, les plafonds qui doivent être respectés sont, en principe, ceux fixés par le décret n°2009-1672 du 28 décembre 2009.

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

	Départements d'outre-mer Saint-Martin Saint-Barthélémy	**Polynésie Française Nouvelle-Calédonie Saint-Pierre-et-Miquelon Iles Wallis et Futuna**
Personne seule	28 083 €	24 639 €
Couple sans enfant	37 504 €	45 566 €
Personne seule ou couple ayant une personne à charge	45 100 €	48 201 €
Personne seule ou couple ayant deux personnes à charge	54 441 €	50 837 €
Personne seule ou couple ayant trois personnes à charge	64 047 €	54 358 €
Personne seule ou couple ayant quatre personnes à charge	72 180 €	57 881 €
Majoration par personne à charge supplémentaire à partir de la cinquième	+ 8 054 €	+ 3 698 €

280

Par exception, les investissements réalisés dans les départements d'outre-mer du 27 mai au 30 décembre 2009 dans le secteur intermédiaire pour lesquels les plafonds de ressources prévus par le décret n°2009-1672 du 28 décembre 2009 ne sont pas respectés peuvent toutefois ouvrir droit au bénéfice de la réduction d'impôt sous réserve du respect des plafonds de la zone B1 prévus par le décret n°2006-1005 du 10 août 2006 (BOI-IR-RICI-230-30-20 sur le taux de la réduction d'impôt applicable à ces investissements).

b. Révision des plafonds

290

Ces plafonds sont révisés au 1er janvier de chaque année dans des conditions fixées par décret.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au IV-B-3-b § 300 du BOI-IR-RICI-230-20-20.

4. Investissements réalisés à compter du 31 décembre 2009

a. Plafonds annuels de ressources du locataire

300

Les investissements réalisés dans les départements et collectivités d'outre mer à compter du 31 décembre 2009 dans le secteur intermédiaire doivent obligatoirement respecter les plafonds de ressources du locataire prévus par le décret n° 2009-1672 du 28 décembre 2009. A défaut du respect de ces plafonds, l'avantage fiscal ne peut pas s'appliquer.

Ces plafonds sont précisés au **III-B-3-a § 270**.

b. Révision des plafonds

310

Ces plafonds sont révisés au 1er janvier de chaque année dans des conditions fixées par décret.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au IV-B-3-b § 300 du BOI-IR-RICI-230-20-20.

C. Ressources à prendre en compte

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

a. Principe

320

Les ressources sont appréciées au regard du revenu fiscal de référence (RFR) au sens du 1° du IV de l'article 1417 du CGI du foyer fiscal du locataire, qui figure sur l'avis d'impôt sur le revenu établi au titre des revenus de l'année de référence. L'année de référence s'entend, en principe, de l'avant-dernière année précédant celle de la signature du bail (année N-2).

> **Exemple :** Pour les baux conclus au cours de l'année 2012, les conditions de ressources sont appréciées, en principe, au regard du revenu fiscal de référence figurant sur l'avis d'impôt sur le revenu établi au titre des revenus de l'année 2010.

L'augmentation du niveau de ressources du locataire ne remet pas en cause l'avantage fiscal obtenu par le bailleur lorsque la condition relative aux ressources du locataire, appréciée dans les conditions rappelées au III § 200 à 510, était remplie à la date de signature du bail.

b. Exception

330

Par exception au principe énoncé au **III-C-1-a § 320**, si les ressources du locataire de l'année précédant celle de la signature du contrat de location (année N-1) sont inférieures à celles de l'année

de référence (année N-2) et que cette situation peut être justifiée, à la date de signature du contrat de location, par la production par le locataire de l'avis d'imposition correspondant, il est admis de retenir les ressources du locataire au regard du RFR figurant sur l'avis d'impôt sur le revenu établi au titre des revenus de l'année qui précède celle de la signature du bail (année N-1) pour l'appréciation de la condition requise pour l'application de l'avantage fiscal concerné.

Exemple : Pour les baux conclus au cours de l'année 2011, le RFR à retenir, pour l'appréciation des conditions de ressources est :

- en principe, celui figurant sur l'avis d'impôt sur le revenu établi au titre des revenus de l'année 2009 ;

- par exception, celui figurant sur l'avis d'impôt sur le revenu établi au titre des revenus de l'année 2010, s'il est inférieur au précédent et que ce document peut être produit à la date de signature du contrat de location.

c. Entrée en vigueur

340

Cette mesure de tempérament s'applique aux contrats de location conclus à compter du 4 février 2010 (date de publication de la doctrine administrative prévoyant cette mesure de tempérament) ainsi que, le cas échéant, pour le règlement des litiges en cours ou à naître.

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

a. Dispositions générales

350

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.

Exemple : Pour les baux conclus au cours de l'année 2011, le RFR du locataire de l'année de référence (cf. **III-C-1-a et b § 320 à 330**) est à comparer au plafond applicable à la situation familiale du locataire en 2011, à la date de la signature du bail.

b. Foyers fiscaux distincts

360

Lorsque plusieurs personnes, constituant des foyers fiscaux distincts, sont titulaires du bail, il importe en principe que chacune d'elles satisfasse, en fonction de sa propre situation, aux conditions de ressources mentionnées au III § 200 à 512.

Toutefois, les ressources des contribuables vivant en concubinage doivent être appréciées globalement. Il convient donc, pour l'appréciation des ressources d'un couple vivant en concubinage, de faire masse de l'ensemble des foyers fiscaux et de comparer le montant obtenu au plafond de ressources correspondant à la composition globale du groupe ainsi constitué.

c. Personnes à charges

370

Pour la détermination du plafond de ressources, les personnes à charge s'entendent des personnes visées aux articles 196 du CGI, 196 A bis du CGI et 196 B du CGI, c'est-à-dire :

- les enfants âgés de moins de 18 ans ou infirmes, y compris les enfants recueillis ;

- les personnes invalides recueillies sous le toit du contribuable ;

- les enfants majeurs rattachés au foyer fiscal de leurs parents ainsi que, le cas échéant, les enfants de ces derniers.

3. Situation des locataires fiscalement à la charge de leurs parents ou rattachés à leur foyer fiscal

380

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).

390

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 des articles 196 du CGI, 196 A bis du CGI et 196 B du CGI au titre de l'année de référence (cf. III-C-1-a et b § 320 et 330).

Pour l'application de ces dispositions, il convient donc de déterminer le RFR qui serait applicable au locataire au titre de ses ressources propres qui figurent sur l'avis d'imposition du foyer fiscal de ses parents au titre de l'année de référence.

De même, en cas de location par un couple, il convient de retenir les ressources propres de chacun des membres du couple locataire, lorsque ceux-ci étaient auparavant fiscalement à la charge de leurs parents ou rattachés à leur foyer fiscal, de déterminer le revenu fiscal de référence qui leur serait respectivement applicable et d'en faire masse.

400

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.

410

Cette nouvelle modalité d'appréciation des conditions de ressources s'applique aux contrats de location conclus à compter du 4 février 2010, ainsi que, le cas échéant, pour le règlement des litiges en cours ou à naître.

4. Changements de situation fiscale entre l’année de référence et la mise en location

a. Mariage ou conclusion d'un PACS au cours de l'année de référence

1° Règles applicables au titre des années d'imposition des revenus antérieures à 2011

420

Pour les années d'imposition antérieures à 2011, trois avis d'imposition sont édités l'année du mariage ou de conclusion d'un PACS : un au nom de chacun des ex-célibataires pour la période courant du 1er janvier à la date de cet événement et un au nom du couple pour la période courant de la date de cet événement au 31 décembre. Dans ce cas, il convient de totaliser les RFR qui figurent sur ces trois avis. La somme obtenue doit être comparée avec le plafond correspondant à la situation des couples, éventuellement majoré pour personnes à charge.

2° Règles applicables à compter de l'imposition des revenus de l'année 2011

430

L'article 95 de la loi n°2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011 simplifie les modalités d'imposition des couples qui se constituent au cours de l'année d'imposition en substituant aux impositions multiples une imposition unique des intéressés pour l'ensemble de leurs revenus de l'année.

Ainsi, à compter de l'imposition des revenus de l'année 2011, en principe, un seul avis d'imposition est édité l'année du mariage ou de conclusion d'un PACS pour l'ensemble du foyer fiscal. Dans ce cas, il convient de comparer le RFR du foyer fiscal composé des époux ou des partenaires liés par un PACS figurant sur l'avis d'imposition commun avec le plafond correspondant à la situation des couples, éventuellement majoré pour personnes à charge.

Par exception, si au titre de l'année du mariage ou de la conclusion du PACS, les contribuables optent pour une imposition distincte de leurs revenus, un avis d'imposition est édité au nom de chacun des ex-célibataires (soit au total deux avis d'imposition). Dans ce cas, il convient de totaliser les RFR qui figurent sur ces deux avis. La somme obtenue doit être comparée 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

440

Dans ce cas, il convient d'additionner les RFR figurant sur les avis d'impôt sur le revenu établis au nom des ex-célibataires au titre de l'année de référence (cf. III-C-1-a et b § 320 et 330). La somme obtenue doit être comparée avec le plafond applicable aux couples, éventuellement majoré pour personnes à charge.

c. Locataire devenu veuf, ayant divorcé ou rompu un PACS

1° Règles applicables au titre des années d'imposition des revenus antérieures à 2011

a° Revenus à prendre en compte

450

En cas de décès, de divorce ou de rupture d'un PACS intervenant au titre des années d'imposition antérieures à 2011, les revenus du locataire à prendre en compte dépendent de la date de cet événement, ainsi que de la présence ou non de revenus propres et de revenus communs avec l'ex-conjoint.

460

Pour l'application de ces dispositions, les revenus propres s'entendent des revenus retirés par chacun des conjoints d'une activité professionnelle, salariée ou non, ainsi que des pensions, retraites et rentes viagères.

470

Les revenus autres que ceux définis au **III-C-4-c-1-a° § 460** (et notamment les revenus fonciers et les revenus de capitaux mobiliers) sont considérés comme des revenus communs. Les charges déductibles du revenu global doivent, par ailleurs, être considérées comme communes et donc être retenues pour la moitié de leur montant (sauf dans le cas où seul le RFR du couple peut être retenu).

b° Modalités de prise en compte des ressources

480

Les modalités de prise en compte des ressources en cas de décès, divorce ou rupture d'un PACS sont récapitulées dans le tableau ci-dessous.

Date du décès du conjoint, du divorce ou de la rupture d'un PACS	Revenus du locataire à prendre en compte (1) en l'absence de revenus communs sur l'avis d'IR établi au nom du couple	Revenus du locataire à prendre en compte(1) en présence de revenus communs sur l'avis d'IR établi au nom du couple
Au cours de l'année de référence	RFR(2) qui serait applicable au locataire au titre de ses ressources propres qui figurent sur l'avis d'impôt sur le revenu établi au nom du couple au titre de la période courant du 1er janvier à la date de l'événement + RFR qui figure sur l'avis d'impôt sur le revenu établi au nom du locataire au titre de la période courant de l'événement au 31 décembre	RFR(2) qui serait applicable au locataire au titre de ses ressources propres qui figurent sur l'avis d'impôt sur le revenu établi au nom du couple au titre de la période courant du 1er janvier à la date de l'événement + RFR qui figure sur l'avis d'impôt sur le revenu établi au nom du locataire au titre de la période courant de l'événement au 31 décembre + la moitié du RFR correspondant aux ressources communes qui figurent sur l'avis d'impôt sur le revenu établi au nom du couple au titre de la période courant du 1er janvier à la date de l'événement. **Remarque :** à titre de mesure de simplification, le bailleur est autorisé à retenir le seul RFR qui figure sur l'avis d'impôt sur le revenu établi au nom du locataire au titre de la période courant de la date de l'événement au 31 décembre. Ce RFR est ramené, au prorata du temps, sur l'année pleine.
Entre la fin de l'année de référence et la mise en location	RFR(2) qui serait applicable au locataire au titre de ses ressources propres qui figurent sur l'avis d'impôt sur le revenu établi au nom du couple au titre des revenus de l'année de référence	RFR(2) qui serait applicable au locataire au titre de ses ressources propres qui figurent sur l'avis d'impôt sur le revenu établi au nom du couple au titre des revenus de l'année de référence + la moitié du RFR correspondant aux ressources communes figurant sur l'avis d'impôt sur le revenu établi au nom du couple au titre de la période courant du 1er janvier à la date de l'événement ou, si plus favorable, RFR du couple (à comparer au plafond applicable aux couples, éventuellement majoré pour personnes à charge).

(1) Les revenus pris en compte sont à comparer au plafond de ressources personnes seules éventuellement majoré pour personnes à charge.

(2) Le RFR peut être calculé à partir du simulateur de calcul disponible sur le site www.impots.gouv.fr dans la rubrique "Particuliers".

2° Règles applicables à compter de l'imposition des revenus de l'année 2011

490

Lorsque le décès intervient à compter de l'imposition des revenus de l'année 2011, les modalités d'appréciation des conditions de ressources des locataires sont identiques à celles précisées au **III-C-4-c-1° § 450 à 480**. En effet, les règles d'imposition en cas de décès en cours d'année de l'un des époux ou partenaires d'un pacte civil de solidarité restent inchangées.

Toutefois, il est rappelé qu'à compter de l'imposition des revenus de l'année 2011, les ex-époux ou ex-partenaires liés par un PACS sont chacun soumis à une imposition distincte, pour l'ensemble de l'année au cours de laquelle ils divorcent ou procèdent à la dissolution de leur PACS, du fait des aménagements opérés par l'article 95 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011.

En conséquence :

- lorsque le divorce ou la rupture de PACS intervient au cours de l'année de référence, il convient de comparer le RFR figurant sur l'avis d'imposition établi au nom de l'ex-époux ou l'ex-partenaire concerné avec le plafond correspondant à la situation des personnes seules, éventuellement majoré pour personnes à charge ;

- lorsque le divorce ou la rupture de PACS intervient entre la fin de l'année de référence et la mise en location, il convient de faire application des dispositions mentionnées au **III-C-4-c-1°-b° § 480** étant donné que dans cette situation, les ex-époux ou ex-partenaires liés par un PACS restent soumis à une imposition commune au cours de l'année de référence.

D. Qualité du locataire

1. Principes

500

L'engagement de location doit prévoir que le locataire est une personne autre que le propriétaire lui-même ou un membre de son foyer fiscal. Sous cette réserve, il peut s'agir d'un ascendant ou descendant du propriétaire, sauf si le contribuable souhaite bénéficier des avantages supplémentaires de la location dans le secteur dit intermédiaire.

Lorsque l'immeuble est la propriété d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés, le locataire non seulement ne peut être ni un associé ni un membre du foyer fiscal des associés, mais il ne doit pas non plus être un ascendant ou un descendant de l'un des associés.

2. Mise à disposition du logement à un ascendant ou descendant

510

Il est admis que le bailleur puisse suspendre son engagement de location à l'issue d'une période de location d'au moins trois ans, pour mettre le logement à la disposition à titre onéreux ou gratuit d'un ascendant ou descendant.

Cette faculté est ouverte aux contribuables qui ont loué le logement dans le secteur intermédiaire pendant une période d'au moins trois ans. Durant la période de mise à disposition du logement, qui ne peut excéder neuf ans, l'avantage fiscal n'est pas appliqué. Le contribuable ne bénéficiera donc pas de l'imputation de la réduction d'impôt sur l'impôt dû au titre de cette période de mise à disposition, ni de la déduction spécifique de 30 % sur le montant des loyers perçus, le cas échéant. En outre, cette période de mise à disposition du logement ne sera pas prise en compte pour la durée de location minimale de neuf ans.

Au terme de la période de mise à disposition, le contribuable doit remettre son bien en location dans les conditions prévues pour bénéficier de l'avantage fiscal, conformément à l'engagement qu'il a souscrit. A défaut de remise en location, les avantages fiscaux initialement accordés sont remis en cause.

Il est rappelé que :

- la mise à disposition doit intervenir au cours de la période initiale d'engagement de location de neuf ans (et non lors des périodes de prorogation éventuelles de cet engagement) ;

- les logements doivent avoir été donnés en location pendant au moins trois ans dans les conditions normales d'application de la réduction d'impôt et de la déduction spécifique de 30 % ;

- la suspension de la location d'un logement doit être effectuée exclusivement au profit d'un ascendant ou d'un descendant du contribuable. La mise à disposition peut s'effectuer à titre onéreux ou à titre gratuit ;

- la période de mise à disposition du logement à un ascendant ou un descendant du contribuable ne peut excéder neuf ans ;

- la possibilité de mettre le logement à la disposition d'un ascendant ou descendant d'un contribuable associé de la société non soumise à l'impôt sur les sociétés propriétaire du logement donné en location est ouverte lorsque sont réunies les conditions d'engagement de location et de conservation des parts nécessaires pour l'application de la réduction d'impôt et du bénéfice de la déduction spécifique de 30 %. L'application de cette mesure de suspension a pour effet de prolonger la durée de conservation des parts détenues par les associés ; ces derniers doivent en effet conserver les parts jusqu'à l'expiration de la période couverte par l'engagement de location pris par la société.

Il est souligné que, dans une telle situation, le contribuable ne peut procéder à aucune imputation de la réduction d'impôt au titre des années pendant lesquelles cette mise à disposition intervient.

IV. Dispositif en faveur des SCPI

A. Déduction spécifique de 30 %

520

Le I du 1° du I de l'article 31 du CGI prévoit que la déduction spécifique de 30 % est applicable aux SCPI au prorata des revenus bruts correspondant aux droits des associés qui bénéficient de la réduction d'impôt.

En pratique, pour que l'associé dispose des éléments nécessaires à la déclaration de ses revenus fonciers sur l'imprimé n° **2044-SPE** (CERFA n° 10335), accessible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique de "Recherche de formulaires", la SCPI doit lui faire connaître la quote-part correspondant à ses droits du revenu brut, des intérêts d'emprunt et des autres charges foncières parmi lesquelles la déduction spécifique de 30 % mentionnée au premier alinéa.

B. Complément de réduction d'impôt

530

Lorsque la location du logement ouvrant droit à la réduction d'impôt est consentie dans le secteur intermédiaire pendant toute la période initiale d'engagement de location de neuf ans et que ce bien reste loué dans le secteur intermédiaire après cette période, le porteur de parts de la SCPI bénéficie, par période de trois ans et dans la limite de six ans, d'un complément de réduction d'impôt égale à

- 6 % de 100 % du montant de la souscription par période triennale, s'agissant des souscriptions réalisés en 2009 ou 2010 ;

- 5 % de 100 % du montant de la souscription par période triennale, s'agissant des souscriptions réalisés en 2011 ;

- 4 % de 100 % du montant de la souscription par période triennale, s'agissant des souscriptions réalisés en 2012.

535

Ce complément d'avantage est subordonné à la condition que la SCPI proroge son engagement initial de location pendant l'une ou les deux périodes triennales et que le porteur de part s'engage à conserver ses titres pendant la même période.

V. Non-cumul

540

Outre les dispositions de non-cumul de la réduction d'impôt avec d'autres avantages fiscaux énoncées dans le BOI-IR-RICI-230-30-40 au II § 50 à 70, la déduction spécifique de 30 % des revenus fonciers est exclusive, pour un même logement, de l'application de la déduction spécifique de 26 % prévue pour les personnes qui bénéficient de la réduction d'impôt et dont les logements ouvrant droit au bénéfice de cet avantage sont situés dans une zone de revitalisation rurale (BOI-IR-RICI-230-40-20), ainsi que des déductions spécifiques prévues au m du 1° du I de l'article 31 du CGI(dispositif « conventionnement Anah » ou « Borloo-ancien »).

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 21/08/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4913-PGP.html/identifiant=BOI-IR-RICI-230-40-10-20140221