

## Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RFPI-CHAMP-10-30-05/04/2017

Date de publication : 05/04/2017

### **RFPI - Revenus fonciers - Champ d'application - Revenus tirés de la location - Limites avec les autres catégories de revenus**

---

#### **Positionnement du document dans le plan :**

RFPI - Revenus fonciers et profits du patrimoine immobilier

Revenus fonciers - Champ d'application

Titre 1 : Revenus tirés de la location

Chapitre 3 : Limites avec les autres catégories de revenus

#### **Sommaire :**

##### I. Revenus fonciers et bénéfices industriels et commerciaux

A. Les propriétés sont inscrites à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale

B. La location porte à la fois sur un immeuble et des biens meubles ou s'accompagne de prestations particulières

1. Location d'établissements commerciaux ou industriels munis du mobilier ou du matériel nécessaire à leur exploitation

2. Location d'immeubles nus ayant pour effet de faire participer le bailleur à la gestion ou aux résultats de l'entreprise commerciale exploitée par le preneur

3. Location du fonds de commerce et des locaux où il est exploité

4. Location de garages ou de remises

5. Location en meublé

6. Sous-location

7. Mise à disposition d'immeubles pour le tournage de films

C. Les propriétés ne sont pas inscrites à l'actif de l'entreprise industrielle, commerciale ou artisanale, mais sont affectées par l'exploitant propriétaire à l'activité professionnelle

D. Revenus accessoires

1. Entreprises industrielles, commerciales ou artisanales soumises à un régime de bénéfice réel

2. Entreprises industrielles, commerciales ou artisanales soumises à un régime micro

3. Location du droit de chasse assortie de prestations de services

E. Revenus distribués par un FPI

##### II. Revenus fonciers et bénéfices agricoles

A. Location par bail à ferme

B. Location par bail à métayage

C. Location à soi-même

D. Revenus accessoires des exploitations soumises à un régime de bénéfice réel

- E. Revenus accessoires des exploitations soumises au régime des micro-exploitations agricoles (régime "micro-BA")
- F. Location du droit de chasse sur un domaine agricole exploité par le propriétaire
- G. Location du droit de chasse assortie de prestations de services
- III. Revenus fonciers et bénéfices non commerciaux
  - A. Location d'immeubles liés à l'activité professionnelle
  - B. Sous-location
  - C. Sous-location d'un immeuble pris à bail emphytéotique

## 1

L'article 14 du code général des impôts (CGI) prévoit que les revenus des propriétés bâties et des biens assimilés et ceux des propriétés non bâties de toute nature sont compris dans la catégorie des revenus fonciers, lorsqu'ils ne sont pas inclus dans les bénéfices d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale (cf. I § 10 et suiv.), d'une exploitation agricole (cf. II § 140 et suiv.) ou d'une profession non commerciale (cf. III § 220 et suiv.).

Ainsi, lorsqu'ils sont compris dans les bénéfices d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale, d'une exploitation agricole ou d'une profession non commerciale, les revenus des propriétés en cause sont déterminés selon les règles propres à la catégorie de bénéfices à laquelle ils sont rattachés. Les revenus provenant d'immeubles qui appartiennent à des personnes morales soumises de droit ou sur option à l'impôt sur les sociétés sont par ailleurs imposables à cet impôt.

## I. Revenus fonciers et bénéfices industriels et commerciaux

### 10

Le champ d'application des bénéfices industriels et commerciaux est défini par l'article 34 du CGI, l'article 35 du CGI et l'article 35 A du CGI. Relèvent notamment de cette catégorie :

- les revenus tirés de la mise en location des immeubles inscrits à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale ;
- les revenus tirés de la location simultanée d'immeubles et de meubles ou qui s'accompagne de certaines prestations ;
- les revenus tirés d'immeubles appartenant à l'exploitant, quoique non inscrits à l'actif de l'entreprise, et affectés à l'activité professionnelle ;
- les revenus accessoires aux revenus tirés de locations incluses dans des bénéfices professionnels ;
- les revenus distribués par un fonds de placement immobilier (FPI) mentionné à l'article 239 nonies du CGI au titre de la fraction afférente aux loyers issus de la location meublée (cf. I-

E § 135).

## **A. Les propriétés sont inscrites à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale**

---

**20**

Les revenus des propriétés inscrites à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale sont inclus dans les résultats de l'entreprise ou de l'exploitation, s'ils proviennent de l'activité exercée à titre professionnel conformément au 1° du 1 du II de l'[article 155 du CGI](#).

Toutefois, lorsqu'une société, non soumise à l'impôt sur les sociétés, exerce plusieurs activités relevant de catégories distinctes pour l'assiette de l'impôt sur le revenu, il y a lieu, en principe, de considérer séparément chaque secteur d'activité.

C'est ainsi que lorsqu'une société en nom collectif exerce une activité civile (location d'immeubles) et à titre principal ou accessoire une activité commerciale, les revenus tirés de la location ne sont taxables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux que dans la mesure où :

- les immeubles loués figurent à l'actif du secteur commercial de la société et le total des produits ne provenant pas de l'activité exercée à titre professionnel, y compris les loyers mais hors produits rattachés à une activité professionnelle accessoire et plus-values de cession d'un élément d'actif immobilisé, n'excèdent pas 5 % (ou 10 %) de l'ensemble des produits de l'exercice, y compris ceux issus des activités professionnelles accessoires mais hors plus-values de cession, en application du 3 du II de l'article 155 du CGI ([BOI-BIC-BASE-90](#)), ou ;
- les immeubles sont compris dans son stock immobilier.

## **B. La location porte à la fois sur un immeuble et des biens meubles ou s'accompagne de prestations particulières**

---

### **1. Location d'établissements commerciaux ou industriels munis du mobilier ou du matériel nécessaire à leur exploitation**

---

**30**

Les profits correspondants sont en principe inclus dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, en application du 5° du I de l'[article 35 du CGI](#) ([BOI-BIC-CHAMP-20-60](#) au II § 20 et [suiv.](#)).

En revanche, si le bail ne porte que sur les terrains, les bâtiments et l'outillage fixe d'un établissement industriel, les produits de la location sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers.

*Conformément à la jurisprudence du Conseil d'État, il convient également d'assimiler à des recettes commerciales les produits de la location d'un immeuble industriel et commercial, même si elle ne porte que sur des locaux nus, lorsque, eu égard aux circonstances, la location apparaît comme un procédé destiné à permettre à l'ancien exploitant de poursuivre, sous des modalités différentes, son ancienne activité (CE, arrêt du 30 juin 1967, n° 70037).*

## **2. Location d'immeubles nus ayant pour effet de faire participer le bailleur à la gestion ou aux résultats de l'entreprise commerciale exploitée par le preneur**

---

**40**

Sous réserve des dispositions prévues par l'article 199 decies E du CGI, l'article 199 decies EA du CGI, l'article 199 decies F du CGI et l'article 199 decies G du CGI (BOI-IR-RICI-50-10-10 au III-C-2 § 390 à 430), les profits tirés de la location nus, ayant pour effet de faire participer le bailleur à la gestion ou aux résultats de l'entreprise commerciale exploitée par le preneur, sont rangés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

*Il en est notamment ainsi lorsque le loyer est calculé en fonction du bénéfice ou du chiffre d'affaires du locataire ou encore lorsqu'une clause du bail implique une participation du propriétaire aux résultats de l'entreprise locataire (CE, arrêt du 18 juillet 1973, n° 82577).*

*Il en est de même lorsque le bailleur poursuit lui-même une activité commerciale qui constitue un ensemble économique étroitement intégré avec les activités de son ou de ses locataires (CE, arrêt du 29 avril 1977, n° 00275).*

## **3. Location du fonds de commerce et des locaux où il est exploité**

---

**50**

Le propriétaire est imposable dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux pour l'ensemble des profits qu'il retire de cette location.

Il est cependant précisé que si les locaux commerciaux sont situés dans un immeuble dont le surplus est donné en location, dans les conditions de droit commun, il convient de procéder à la ventilation suivante :

- les produits de la location du fonds de commerce et du local où il est exploité relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ;
  
- les autres loyers sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers.

## **4. Location de garages ou de remises**

---

**60**

Les revenus provenant de la location d'emplacements ou de boxes pour le garage de véhicules automobiles -ou le stockage de marchandises- entrent dans la catégorie des revenus fonciers, à la condition que le propriétaire n'assure aucun service ou prestation (lavage, distribution d'essence, atelier de réparations par exemple).

Dans le cas contraire, ces profits ont le caractère de revenus commerciaux ([BOI-BIC-CHAMP-60-20](#) au III-E § 390 à 400).

## 5. Location en meublé

---

### 70

Aux termes du 5° bis du I de l'[article 35 du CGI](#), relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux les profits réalisés par les personnes qui donnent en location directe ou indirecte des locaux d'habitation meublés. Ainsi, les revenus provenant d'une activité de location meublée, y compris lorsqu'elle est exercée de manière occasionnelle, sont imposés dans cette catégorie.

L'activité de location en meublé est exposée au [BOI-BIC-CHAMP-40](#).

## 6. Sous-location

---

### 80

Les profits réalisés par des personnes qui sous-louent à des tiers des immeubles dont elles sont locataires n'entrent pas dans la catégorie des revenus fonciers. Ils relèvent, d'une manière générale, de celle des bénéfices non commerciaux (cf. [III § 220 et suiv.](#)).

Toutefois, si la sous-location est consentie en meublé, les loyers ont le caractère de revenus commerciaux.

## 7. Mise à disposition d'immeubles pour le tournage de films

---

### 90

Les revenus perçus en échange de la mise à disposition d'un local nu ou d'espaces extérieurs pour le tournage d'un film sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers.

Les revenus perçus en échange de la mise à disposition d'un local meublé pour le tournage d'un film sont imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. Cela étant, si cette mise à disposition présente un caractère ponctuel (cf. [I-B-5-§ 70](#)), ces revenus demeurent imposables dans la catégorie des revenus fonciers. S'agissant de revenus accessoires, il est précisé que ceux-ci ne peuvent, le cas échéant, bénéficier de l'exonération prévue au II de l'[article 15 du CGI](#).

Pour plus de précisions sur l'absence d'exonération des revenus accessoires des logements dont le contribuable se réserve la jouissance, il convient de se reporter au [BOI-RFPI-CHAMP-20-20](#).

## C. Les propriétés ne sont pas inscrites à l'actif de l'entreprise industrielle, commerciale ou artisanale, mais sont affectées par l'exploitant propriétaire à l'activité professionnelle

---

100

*Lorsqu'une propriété appartenant au patrimoine privé de l'exploitant est affectée à son activité industrielle, commerciale ou artisanale, le loyer fictif constitue une charge du résultat professionnel et peut à ce titre être déduit. L'exploitant doit soumettre à l'impôt sur le revenu le revenu fictif correspondant, dans la catégorie des revenus fonciers (CE, arrêt du 8 juillet 1998, n° 164657).*

## D. Revenus accessoires

---

### 1. Entreprises industrielles, commerciales ou artisanales soumises à un régime de bénéfice réel

---

110

En raison de la neutralisation des effets fiscaux de la théorie du bilan instituée par le 1° du II de l'article 155 du CGI, les produits qui ne proviennent pas de l'activité exercée à titre professionnel ne sont pas inclus dans les bénéfices de l'entreprise. Dès lors, les revenus accessoires provenant d'immeubles inscrits à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale soumise à un régime de bénéfice réel (normal ou simplifié) et non utilisés à des fins professionnelles doivent être exclus extra-comptablement des bénéfices de l'entreprise.

Par exception, ces produits restent inclus dans les bénéfices de l'entreprise si le total des produits non issus de l'activité exercée à titre professionnelle, y compris ces produits, représentent au plus 5 % (ou 10 %) de l'ensemble des produits de l'exercice, à l'exception des plus-values de cession (CGI, art. 155, II-3).

Pour plus de précisions sur l'application de ces règles, il convient de se reporter au [BOI-BIC-BASE-90](#).

### 2. Entreprises industrielles, commerciales ou artisanales soumises à un régime micro

---

120

Les recettes accessoires des revenus provenant d'immeubles immobilisés d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale soumise au régime micro ne peuvent être intégrées au résultat professionnel que lorsque les locations accessoires de ces immeubles sont elles-mêmes affectées à l'exercice de l'activité professionnelle (RM Destrade n° 9748, JO AN du 23 février 1987, p. 991-992).

Dans le cas contraire, les revenus accessoires qui ne se rattachent pas directement à l'activité exercée sont exclus du résultat professionnel et doivent être imposés dans la catégorie des revenus fonciers.

### **3. Location du droit de chasse assortie de prestations de services**

---

#### **130**

Les produits procurés par la location du droit de chasse ne peuvent présenter le caractère de revenus fonciers ou de bénéfices agricoles que si la location ne s'accompagne d'aucune prestation et si le gibier tiré et remis au bailleur n'est pas revendu par celui-ci.

Dans le cas contraire (location du droit de chasse assortie de la fourniture du couvert ou du gîte comme dans le cas des chasses à la journée, revente par le bailleur des animaux abattus, etc.), les produits de la location sont imposables, en principe, dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, quel que soit le mode d'exploitation des terres.

Dans le cas où les revenus d'une chasse donnée en location sont imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, le loyer est pris en compte pour la détermination du résultat de l'exercice au cours duquel il est venu à échéance. Il convient, le cas échéant, d'y ajouter les profits retirés des prestations de services.

Il convient, bien évidemment, d'imposer le locataire dans la même catégorie des bénéfices industriels et commerciaux s'il pratique des opérations identiques (sous-location avec gîte ou couvert ou vente commerciale des animaux abattus).

Dans certaines situations, les produits tirés de la location du droit de chasse assortie de prestations de services sont imposables dans la catégorie des bénéfices agricoles.

## **E. Revenus distribués par un FPI**

---

#### **135**

Aux termes des dispositions de l'[article 35 A du CGI](#), sont compris dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux les produits perçus par les porteurs de parts d'un fonds de placement immobilier (FPI) mentionné à l'[article 239 nonies du CGI](#), au titre de la fraction du résultat relative aux actifs, détenus directement ou indirectement par ce fonds, qui ont la nature d'immeubles auxquels sont affectés, en vue de leur location, des biens meubles ([BOI-BIC-BASE-10-30](#)).

## **II. Revenus fonciers et bénéfices agricoles**

#### **140**

Le champ d'application des bénéfices agricoles est défini à l'[article 63 du CGI](#).

### **A. Location par bail à ferme**

---

**150**

En principe, lorsque les propriétés agricoles sont données en location par un bail à ferme (fermage), les revenus tirés par le propriétaire de cette location sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers.

Toutefois, si le bail à ferme conclu par un particulier comprend le matériel d'exploitation, les revenus perçus par le propriétaire relèvent pour partie de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (location du matériel) et pour le surplus de la catégorie des revenus fonciers (location des terres et des bâtiments).

## **B. Location par bail à métayage**

---

**160**

Lorsque les propriétés agricoles sont exploitées par le propriétaire en faire-valoir direct, ou bien lorsqu'elles sont données en location par bail à métayage, les revenus tirés de telles propriétés sont imposables dans la catégorie des bénéfices agricoles, et non au titre des revenus fonciers.

## **C. Location à soi-même**

---

**170**

Lorsqu'un immeuble bâti ou non bâti est affecté à l'activité agricole d'un exploitant sans être inscrit à l'actif de son exploitation, l'exploitant n'est pas autorisé à déduire de son revenu professionnel une somme correspondant au loyer que pourrait produire cet immeuble.

En effet, aux termes de l'[article 63 du CGI](#), sont considérés comme bénéfice de l'exploitation agricole pour l'application de l'impôt sur le revenu, les revenus que l'exploitation de biens ruraux procure soit aux fermiers, métayers, colons partiaires, soit aux propriétaires exploitant eux-mêmes. Ces dispositions s'appliquent aux exploitants, propriétaires ou non, dont les revenus agricoles rémunèrent indistinctement le travail de l'exploitant et le capital foncier mis en œuvre, qu'il soit ou non inscrit à l'actif du bilan de l'exploitation ([RM Jacquat n° 53346, JO AN du 5 mars 2001, p. 1394](#) ; [RM Cherpion, n° 30357, JO AN du 16 novembre 2004, p. 9012](#)).

## **D. Revenus accessoires des exploitations soumises à un régime de bénéfice réel**

---

**180**

Si les terres sont maintenues dans le patrimoine privé de l'exploitant, les revenus accessoires tirés du droit de propriété sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers.

Si les terres sont inscrites à l'actif de l'entreprise, les redevances énumérées ci-dessus constituent des produits accessoires de l'exploitation, imposables dans la catégorie des bénéfices agricoles.

## **E. Revenus accessoires des exploitations soumises au régime des micro-exploitations agricoles (régime "micro-BA")**

---

**190**

Les revenus accessoires constituent des revenus distincts du bénéfice agricole déterminé selon les règles du régime micro-BA et sont donc imposables dans la catégorie des revenus fonciers ([BOI-BA-CHAMP-10-30](#) au II § 20 et suiv.).

## **F. Location du droit de chasse sur un domaine agricole exploité par le propriétaire**

---

**200**

Bien que les terres appartenant à l'exploitant et utilisées pour les besoins de l'exploitation doivent en principe figurer à l'actif du bilan en régime réel d'imposition, l'exploitant peut, sous certaines conditions, conserver ces biens dans son patrimoine privé. Deux hypothèses doivent donc être distinguées :

- les terres sont maintenues dans le patrimoine privé : les produits de la location du droit de chasse présentent le caractère de revenus fonciers et sont imposés au titre de cette catégorie du revenu ;

- les terres sont inscrites au bilan de l'exploitation ou au tableau des immobilisations : les revenus provenant de la location du droit de chasse constituent alors des produits accessoires de l'exploitation et sont en conséquence imposés dans la catégorie des bénéfices agricoles.

*Selon une jurisprudence constante, les propriétaires exploitants soumis à un régime de bénéfice agricole forfaitaire doivent déclarer les profits qu'ils retirent de la location du droit de chasse sur leurs propriétés dans la catégorie des revenus fonciers (CE, arrêt du 3 novembre 1978, n° 03421).*

## **G. Location du droit de chasse assortie de prestations de services**

---

**210**

Dans le cas général, la location du droit de chasse assortie de prestations de services est imposable dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (cf. [I-D-3-§ 130](#)).

En revanche, lorsqu'une telle activité est le fait d'un exploitant agricole soumis au régime du bénéfice réel et ayant inscrit ses terres au bilan, les profits ainsi réalisés demeurent imposables dans la catégorie des bénéfices agricoles lorsque simultanément :

- l'exploitation ne constitue pas une extension d'une activité industrielle ou commerciale ;
- l'ensemble des revenus provenant d'opérations à caractère commercial (ou non commercial) n'excède, pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006, ni 30 % des recettes tirées de l'activité agricole, ni 50 000 €, remboursement de frais inclus et taxes comprises.

Dans le cas où les revenus d'une chasse donnée en location sont imposables dans la catégorie des bénéfices agricoles, le loyer est pris en compte pour la détermination du résultat de l'exercice au cours duquel il est venu à échéance. Il convient, le cas échéant, d'y ajouter les profits retirés des prestations de services.

### III. Revenus fonciers et bénéfices non commerciaux

#### 220

L'article 92 du CGI prévoit que sont considérés comme provenant de l'exercice d'une profession non commerciale ou comme revenus assimilés aux bénéfices non commerciaux, les bénéfices des professions libérales, des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçant et de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus.

#### A. Location d'immeubles liés à l'activité professionnelle

---

#### 230

L'actif professionnel des personnes exerçant une activité non commerciale est composé, lorsqu'ils relèvent du régime de la déclaration contrôlée, des éléments affectés par nature à l'exercice de la profession et des éléments utilisés dans le cadre de celle-ci que l'exploitant a choisi d'inscrire sur le registre des immobilisations.

*Par deux arrêts (CE, arrêt du 11 avril 2008, n° 287808, et CE, arrêt du 11 avril 2008, n° 300302), le Conseil d'État a reconnu, sur le fondement des dispositions du 1° du 1 de l'article 93 du CGI, un principe de déductibilité des loyers à soi-même pour les titulaires de bénéfices non commerciaux qui conservent un immeuble dans leur patrimoine privé tout en l'utilisant pour les besoins de leur activité professionnelle, sous réserve d'un versement effectif de ces loyers et de leur imposition corrélative dans la catégorie des revenus fonciers.*

Les immeubles, qu'ils soient à usage mixte (habitation, profession) ou à usage exclusivement professionnel et les locaux, qu'ils soient nus ou aménagés, font partie de la catégorie des éléments non affectés par nature à l'exercice de la profession que le titulaire de bénéfices non commerciaux peut choisir d'inscrire sur son registre des immobilisations ou au contraire de maintenir dans son

patrimoine privé.

Les immeubles donnés en location ne sont pas utilisés pour l'exercice de la profession non commerciale et ne peuvent donc jamais faire partie du patrimoine professionnel des titulaires de bénéfices non commerciaux. Par suite, les produits retirés de cette mise en location sont imposables conformément aux règles qui leur sont propres : revenus fonciers, bénéfices industriels et commerciaux ou bénéfices non commerciaux selon la nature de la location.

## B. Sous-location

---

**240**

Relèvent également de la catégorie des bénéfices non commerciaux les profits tirés de la sous-location d'un immeuble. Toutefois, si la sous-location est consentie en meublé, les loyers ont le caractère de revenus industriels et commerciaux.

## C. Sous-location d'un immeuble pris à bail emphytéotique

---

**250**

Un bail emphytéotique est un bail de longue durée portant sur un immeuble, par lequel l'emphytéote contractant acquiert un droit réel immobilier sur la chose. Lorsque l'emphytéote donne lui-même en location le bien dont il est preneur, les revenus qu'il perçoit sont imposés dans la catégorie des bénéfices non commerciaux. Il est rappelé que l'emphytéote, bien que détenant un droit réel immobilier, ne peut être considéré comme propriétaire ou usufruitier du bien ; c'est pour cette raison que les revenus correspondants relèvent de l'[article 92 du CGI](#).

Toutefois, en application des dispositions de l'[article 31-0 bis du CGI](#), dans sa rédaction issue de l'[article 119 de la loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016](#), le régime d'imposition des revenus fonciers s'applique, sous conditions, aux revenus des immeubles, bâtis ou non bâtis, classés ou inscrits au titre des monuments historiques, perçus par le locataire de tels biens dans le cadre d'un bail emphytéotique d'une durée d'au moins dix-huit ans.

Pour plus de précisions sur les conditions d'application pour bénéficier des dispositions de l'article 31-0 bis du CGI, il convient de se reporter au [§ 35 du BOI-RFPI-SPEC-30](#).