RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RFPI-CTRL-20-20-20140808
Date de publication : 08/08/2014

RFPI - Contribution annuelle sur les revenus locatifs (CRL) - Exonérations

Positionnement du document dans le plan :

RFPI - Revenus fonciers et profits du patrimoine immobilier
Contributions et taxes sur les revenus locatifs
Titre 2 : Contribution annuelle sur les revenus locatifs
Chapitre 2 : Exonérations

Sommaire :

I. Locations dont le revenu annuel n'excède pas un certain montant
II. Locations donnant lieu au paiement de la taxe sur la valeur ajoutée
A. Portée de l'exonération
B. Locations d'immeubles obligatoirement soumises à la TVA
C. Locations d'immeubles soumises à la TVA sur option du bailleur
III. Locations consenties à l'État ou aux établissements publics nationaux scientifiques, d'enseignement, d'assistance ou de bienfaisance
IV. Locations consenties en vertu des livres I et II du code de l'action sociale et des familles et exclusivement relatives au service de l'aide sociale
V. Locations à vie ou à durée illimitée
VI. Immeubles appartenant à l'État, aux collectivités territoriales, aux établissements publics qui en dépendent et aux organismes d'habitations à loyer modéré
VII. Locaux d'habitation qui font partie d'une exploitation agricole ou sont annexés à celle-ci
VIII. Locaux dont les propriétaires ont procédé au rachat du prélèvement sur les loyers
IX. Immeubles appartenant aux sociétés d'économie mixte ou aux houillères de bassin
X. Location d'immeubles faisant partie de villages de vacances ou de maisons familiales de vacances agréés
A. Les villages de vacances
B. Les maisons familiales de vacances
XI. Location de logements mis à disposition de personnes défavorisées par des organismes sans but lucratif ou des unions d'économie sociale
A. Définition des unions d'économie sociale
B. Locaux concernés
XII. Logements réhabilités avec le concours de l'agence nationale de l'habitat (ANAH)
A. Locaux concernés
B. Travaux de réhabilitation
C. Travaux financés avec le concours de l'ANAH
D. Modalités d'exonération
1. Durée de l'exonération
2. Justificatifs

XIII. Logements conventionnés antérieurement vacants
A. Locaux concernés
B. Logements vacants
C. Durée de la vacance
D. Point de départ du délai de vacance
E. Date à laquelle s'apprécie la condition de vacance
F. Convention
G. Durée de l'exonération
XIV. Immeubles considérés comme des constructions nouvelles
XV. Autres exonérations
XVI. Régimes spéciaux
A. Prestations de logement accessoires à un contrat de travail
B. Locations de logements consenties à des gendarmes

1

Le III de l'article 234 nonies du code général des impôts (CGI) exonère de contribution annuelle sur les revenus locatifs (CRL) les revenus tirés de certaines locations. D'autres exonérations viennent par ailleurs s'y rajouter.

I. Locations dont le revenu annuel n'excède pas un certain montant

10

Les revenus des locations dont le montant annuel n'excède pas un certain seuil défini par le 1° du III de l'article 234 nonies du CGI sont exonérés de CRL.

20

Cette limite annuelle d'exonération s'apprécie par local.

Sont prises en compte toutes les sommes encaissées pour un même local :

- au cours de l'exercice ou de la période d'imposition définie au deuxième alinéa de l'article 37 du CGI pour les contribuables dont la période d'imposition à la contribution est constituée par l'exercice ou la période définie dans le BOI-RFPI-CTRL-20-30 aux III-B-1 § 70 à 90 et III-C-1 § 260 à 270 ;

- au cours de l'année civile pour les contribuables dont la période d'imposition à la contribution est constituée par l'année civile (BOI-RFPI-CTRL-20-30 au III-C-1 § 280).

Ce principe a une portée générale. Il s'applique même si les sommes en cause se rapportent à une autre période d'imposition (loyers payés d'avance ou loyers dont le paiement a été différé).

Ainsi, lorsqu'un bien immobilier comporte plusieurs locaux ou appartements, l'exonération s'applique, pour chacune des locations dont le revenu encaissé au cours de la période d'imposition n'excède pas la limite prévue par le 1° du III de l'article 234 nonies du CGI, local par local, appartement par appartement.

La partie du loyer afférente aux locaux accessoires (caves, garages, etc.) est couverte par la même limite annuelle d'exonération et fait normalement l'objet d'une même convention conclue entre le propriétaire et le preneur. Le fait que certaines locations fassent l'objet de conventions distinctes pour le logement et le garage est sans incidence sur la limite d'exonération qui s'apprécie de façon globale

pour les conventions conclues entre le même bailleur et le même preneur, dès lors que la location d'un local annexe est étroitement liée à celle du logement principal, et ce quelle que soit la durée des locations en cause.

30

Pour les locations verbales de biens ruraux, la limite prévue par le 1° du III de l'article 234 nonies du CGI s'apprécie de façon globale pour les locations conclues entre un même bailleur et un même preneur, quel que soit le nombre de parcelles louées.

Toutefois, lorsque de nouvelles locations ont été conclues dans l'année, la limite d'exonération s'apprécie, pour l'année en cause, au regard de chacune des nouvelles locations.

40

Lorsque le bien immobilier donné en location est la propriété d'une indivision, la limite prévue par le 1° du III de l'article 234 nonies du CGI s'apprécie non pas en fonction de la part de revenu revenant à chaque indivisaire en proportion de ses droits dans l'indivision, mais du revenu produit par la location de chaque local ou appartement.

50

Remarque : Pour les contribuables dont la période d'imposition à la contribution est constituée par l'exercice ou la période d'imposition définie au deuxième alinéa de l'article 37 du CGI, la limite prévue par le 1° du III de l'article 234 nonies du CGI doit être ajustée en fonction de la durée de cette période d'imposition.

Exemples :

La limite annuelle d'exonération est fixée dans les exemples à 1 830 € par local.

Pour une entreprise dont la durée de l'exercice est de 10 mois, la limite est ajustée à : 1 830 x 10/12 = 1 525 €.

Pour une entreprise dont la période d'imposition définie au deuxième alinéa de l'article 37 du CGI (BOI-RFPI-CTRL-20-30 au III-B-1 § 70 à 90) est de 14 mois, la limite est ajustée à : 1 830 x 14/12 = 2 135 €.

60

Il n'y a pas lieu de procéder à un ajustement prorata temporis de la limite prévue par le 1° du III de l' article 234 nonies du CGI pour les locations d'une durée inférieure à la période d'imposition.

II. Locations donnant lieu au paiement de la taxe sur la valeur ajoutée

70

Le 2° du III de l'article 234 nonies du CGI dispose que les locations qui donnent lieu au paiement de la TVA sont exonérées de la CRL.

A. Portée de l'exonération

80

La CRL est exigible dans tous les cas où la location ne donne pas lieu au paiement effectif de la TVA, soit parce qu'elle est exonérée de la taxe, soit parce que le bailleur bénéficie de la franchise en base prévue à l'article 293 B du CGI (BOI-TVA-DECLA-40-10).

90

Les personnes qui bénéficient de la franchise en base peuvent néanmoins opter pour le paiement volontaire de la TVA en application de l'article 293 F du CGI (BOI-TVA-DECLA-40-10-20 au III § 210 et suiv.). Cette option concerne notamment les locations visées au **II-B § 100**.

Par ailleurs, le régime de la franchise en base n'est pas applicable aux opérations soumises à la TVA en vertu d'une option spécifique (BOI-TVA-DECLA-40-10-10 au I-B-2-c § 100 à 110), cf. **II-C § 110 à 140**.

B. Locations d'immeubles obligatoirement soumises à la TVA

100

L'exonération de CRL est susceptible de s'appliquer :

- aux locations de locaux à usage professionnel aménagés, c'est-à-dire munis du mobilier, du matériel ou des installations nécessaires à l'exercice de l'activité (BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-30 au II-A § 40 à 70) ;

- aux locations de locaux nus ou de terrains non aménagés lorsque le bailleur participe aux résultats de l'entreprise locataire ou lorsque les locations en cause constituent pour le bailleur un moyen de poursuivre, sous une autre forme, l'exploitation d'un actif commercial ou d'accroître ses débouchés (BOI-TVA-CHAMP-10-10-30 au IV-A § 130 et 140) ;

- aux locations d'emplacements pour le stationnement des véhicules, quels que soient la nature du véhicule (automobiles, bateaux, avions, caravanes, etc.), le type et les caractéristiques de l'emplacement, le statut juridique de la location, sa périodicité, qu'elle s'accompagne ou non de prestations annexes. Toutefois, ces locations échappent à l'imposition à la TVA lorsqu'elles sont étroitement liées à des locations de locaux elles-mêmes non soumises à la TVA (BOI-TVA-CHAMP-10-10-30 au IV-B § 150 et suiv.) ;

- aux locations de locaux meublés ou garnis lorsque l'exploitant inscrit au registre du commerce et des sociétés offre en plus de l'hébergement certaines prestations parahôtelières (CGI, art. 261 D, 4°-b ; BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-20 au I § 10 et suiv.) ;

- aux locations de locaux nus, meublés ou garnis, consenties par bail commercial à l'exploitant d'un établissement d'hébergement qui remplit les conditions fixées au a ou au b du 4° de l'article 261 D du CGI (BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-20 au II § 100 à 110).

C. Locations d'immeubles soumises à la TVA sur option du bailleur

110

L'exonération de CRL est applicable aux locations assujetties à la TVA sur option du bailleur.

120

Il est précisé, à cet égard, que l'option pour la taxation des loyers à la TVA est ouverte à toute personne physique ou morale (de droit public ou privé) qui donne en location des locaux nus pour les besoins de l'activité d'un preneur assujetti à la TVA ou, si le bail est conclu à compter du 1er janvier 1991, pour les besoins de l'activité d'un preneur non assujetti et sous réserve, dans ce dernier cas, que le bail fasse mention expresse de l'option par le bailleur (CGI, art. 260, 2° et BOI-TVA-CHAMP-50-10).

130

L'option ne peut être exercée si les locaux nus donnés en location sont destinés à l'habitation.

140

Les personnes qui donnent en location des terres et bâtiments à usage agricole peuvent opter pour soumettre volontairement leurs loyers à la TVA lorsque le preneur est redevable de la TVA de plein droit ou sur option (CGI, art. 260, 6° et BOI-TVA-SECT-80-50). L'option ne s'applique pas aux locaux à usage d'habitation, ni aux parcelles et bâtiments affectés à un usage non agricole au moment où le bail est consenti pour la première fois au fermier. Dès lors, le montant des loyers correspondant à ces biens demeure dans le champ d'application de la CRL.

III. Locations consenties à l'État ou aux établissements publics nationaux scientifiques, d'enseignement, d'assistance ou de bienfaisance

150

Cette exonération est prévue au 3° du III de l'article 234 nonies du CGI. Elle s'applique notamment aux baux consentis au Pôle Emploi.

160

En revanche, l'exonération n'est pas étendue aux baux consentis aux collectivités territoriales (régions, départements et communes, etc.).

IV. Locations consenties en vertu des livres I et II du code de l'action sociale et des familles et exclusivement relatives au service de l'aide sociale

170

Sont ainsi exonérés de CRL, en vertu du 4° du III de l'article 234 nonies du CGI, les revenus des locations d'immeubles conclues avec des organismes gestionnaires de foyers de personnes âgées agréés eu égard aux dispositions de l'article L. 231-4 du code de l'action sociale et des familles (CASF) et les revenus des locations consenties à des organismes gestionnaires de centres d'hébergement et de réadaptation sociale agréés eu égard aux dispositions de l'article L. 345-1 du CASF.

V. Locations à vie ou à durée illimitée

180

Les revenus des locations à vie ou à durée illimitée sont exonérés de CRL (CGI, art. 234 nonies, III-5°).

190

Les baux à durée illimitée sont ceux dont la durée n'a pas de limite, soit fixée par contrat, soit susceptible d'être déterminée par les circonstances ou par l'usage des lieux.

De même, est considéré comme un bail à durée illimitée, le bail consenti à une société admettant des membres indéfiniment renouvelables pour toute sa durée, ainsi que le bail que le preneur est en droit de continuer indéfiniment pour lui et ses héritiers.

200

Les baux à vie sont ceux conclus pour la durée de la vie, soit du preneur, soit du bailleur, soit d'un tiers ou même de plusieurs personnes successivement pourvu que leur nombre ne dépasse pas trois.

VI. Immeubles appartenant à l'État, aux collectivités territoriales, aux établissements publics qui en dépendent et aux organismes d'habitations à loyer modéré

210

Le 6° du III de l'article 234 nonies du CGI exonère de CRL les revenus des immeubles appartenant à l'État, aux collectivités territoriales (régions, départements et communes), aux établissements publics qui en dépendent et aux organismes d'habitations à loyer modéré (offices publics, sociétés anonymes, sociétés anonymes coopératives, etc.).

VII. Locaux d'habitation qui font partie d'une exploitation agricole ou sont annexés à celle-ci

220

Le 7° du III de l'article 234 nonies du CGI exonère de CRL les locaux d'habitation qui font partie d'une exploitation agricole ou sont annexés à celle-ci.

Les locaux visés par ce texte sont :

- les locaux d'habitation compris dans une propriété agricole et loués soit à l'exploitant, soit à des salariés de l'exploitation ;

- les locaux d'habitation situés en dehors de l'exploitation agricole mais appartenant au même propriétaire et loués par lui à l'exploitant ou à ses employés.

Pour l'application de l'exonération, il n'y a pas lieu de rechercher si la location est soumise ou non au statut du fermage.

VIII. Locaux dont les propriétaires ont procédé au rachat du prélèvement sur les loyers

230

Le 7° du III de l'article 234 nonies du CGI exonère de CRL les locaux dont les propriétaires ont procédé au rachat du prélèvement sur les loyers, prévu par l'article 11 de la loi de finances rectificative pour 1964 (n° 64-1278 du 23 décembre 1964).

Les propriétaires de locaux créés ou aménagés avec le concours du Fonds national d'amélioration de l'habitat ou situés dans des immeubles ayant bénéficié de ce concours pouvaient, sous certaines conditions, racheter le prélèvement dont ils étaient redevables pendant vingt ans.

Les locaux pour lesquels les propriétaires ont exercé cette faculté de rachat sont exonérés de la contribution même si les immeubles dans lesquels ils sont situés ont été achevés avant le 1er septembre 1948.

IX. Immeubles appartenant aux sociétés d'économie mixte ou aux houillères de bassin

240

Le 8° du III de l'article 234 nonies du CGI exonère de CRL les revenus des locations provenant :

- des immeubles appartenant aux sociétés d'économie mixte de construction ou ayant pour objet la rénovation urbaine ou la restauration immobilière dans le cadre d'opérations confiées par les collectivités publiques ;

- des immeubles appartenant aux houillères de bassin.

X. Location d'immeubles faisant partie de villages de vacances ou de maisons familiales de vacances agréés

250

L'article 34 de la loi n° 99-1173 du 30 décembre 1999 de finances rectificative pour 1999, codifié au 9° du III de l'article 234 nonies du CGI, exonère de la CRL les revenus provenant de la location d'immeubles faisant partie de villages de vacances ou de maisons familiales de vacances agréés.

A. Les villages de vacances

260

Ils sont définis par les dispositions de l'article D. 325-1 du code du tourisme à l'article D. 325-3-4 du code du tourisme. Est considéré comme village de vacances tout centre d'hébergement, faisant l'objet d'une exploitation globale de caractère commercial ou non, destiné à assurer des séjours de vacances, selon un prix forfaitaire comportant, outre la pension, l'usage d'équipements communs, d'installations sportives et de distractions collectives.

B. Les maisons familiales de vacances

270

Elle sont définies par les dispositions de l'article D. 325-13 du code du tourisme à l'article D. 325-18 du code du tourisme comme des établissements sans but lucratif à caractère social, familial et culturel qui ont pour principale vocation l'accueil des familles pendant leurs vacances et leurs loisirs. Elles sont, en priorité, ouvertes aux familles ayant des revenus modestes.

280

L'exonération de la CRL est réservée aux immeubles faisant partie :

- de villages de vacances à but non lucratif et de maisons familiales agréés par le ministre chargé du tourisme, dans les conditions prévues par l'article L. 412-1 du code du tourisme et par l'article R*. 412-1 du code du tourisme à l'article R*. 412-7 du code du tourisme.

- de maisons familiales de vacances agréées par le préfet du département dans lequel se situe la maison familiale, dans les conditions fixées par les dispositions de l'article D. 325-19 du code du tourisme à l'article D. 325-22 du code du tourisme et l'arrêté du 23 novembre 1990 (JO du 28 novembre).

XI. Location de logements mis à disposition de personnes défavorisées par des organismes sans but lucratif ou des unions d'économie sociale

290

Le 10° du III de l'article 234 nonies du CGI prévoit que les revenus des locations des logements appartenant aux organismes sans but lucratif qui réalisent les activités mentionnées à l'article L. 365-1 du code de la construction et de l'habitation (CCH) sont exonérés de la CRL.

300

Les activités mentionnées à l'article L. 365-1 du CCH s'entendent des prestations :

- de maîtrise d'ouvrage d'opérations d'acquisition, de construction ou de réhabilitation de logements ou de structures d'hébergement en tant que propriétaire ou preneur de bail à construction, emphytéotique ou de bail à réhabilitation ;

- d'ingénierie sociale, financière et technique ;

- d'intermédiation locative et de gestion locative sociale,

effectuées en faveur des personnes et des familles qui, éprouvant des difficultés particulières, en raison notamment de l'inadaptation de ses ressources ou de ses conditions d'existence, a droit à une aide de la collectivité pour accéder à un logement décent et indépendant ou s'y maintenir (CCH, art. L. 301-1, II).

310

L'article 111 de la loi n° 2005-32 du 18 janvier 2005 de programmation pour la cohésion sociale élargit le bénéfice de l'exonération, prévue au 10° du III de l'article 234 nonies du CGI, des revenus tirés de la location de logements appartenant à des organismes sans but lucratif, aux revenus tirés de la location de logements appartenant aux unions d'économie sociale.

A. Définition des unions d'économie sociale

320

Les unions d'économie sociale réalisant les activités mentionnées à l'article L. 365-1 du CCH sont des organismes concourant aux objectifs de la politique d'aide au logement. Il s'agit de sociétés coopératives, notamment soumises aux règles prévues par le titre II bis de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération et aux dispositions de la loi n° 66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales. Elles sont exonérées d'impôt sur les sociétés dans les conditions prévues par le 3° bis du 1 de l'article 207 du CGI.

B. Locaux concernés

330

Cette exonération s'applique aux logements appartenant aux unions d'économie sociale réalisant les activités mentionnées à l'article L. 365-1 du CCH, et dont les dirigeants de droit ou de fait ne sont pas rémunérés et aux revenus retirés par les organismes sans but lucratif de la location de locaux nus ou de locaux meublés ou équipés, loués à usage d'habitation principale ou non.

XII. Logements réhabilités avec le concours de l'agence nationale de l'habitat (ANAH)

340

L'article 49 de la loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 de finances rectificative pour 2004 a mis en place une exonération de CRL des revenus retirés de la location des logements qui ont fait l'objet de travaux de réhabilitation définis par décret lorsque ces travaux ont été financés à hauteur d'au moins 15 % de leur montant par une subvention versée par l'ANAH, pour les quinze années suivant celle de l'achèvement des travaux (CGI, art. 234 nonies, III, 11°).

A. Locaux concernés

350

Cette exonération s'applique aux logements. Les logements s'entendent au sens de l'article R. 111-1 du CCH à l'article R*. 111-17 du CCH. Les immeubles à usage d'habitation doivent par conséquent satisfaire aux conditions de volume, de surface, de confort et de sécurité définies par ces dispositions.

Dans les cas où ces travaux de réhabilitation financés avec le concours de l'ANAH concernent exclusivement un ou plusieurs locaux déterminés d'un immeuble collectif, seuls ces locaux sont concernés par la nouvelle mesure.

B. Travaux de réhabilitation

360

Ces travaux sont définis dans le BOI-IR-RICI-80-10-20-10 au I-D-2-a § 260 à 290.

Pour les travaux d'aménagement interne qui, par leur nature, équivalent à de la reconstruction, des précisions figurent dans le BOI-RFPI-BASE-20-30-10 aux III-A § 110 à 120 et III-B-2 § 140.

Pour les travaux d'amélioration indissociables, des précisions figurent dans le BOI-RFPI-BASE-20-30-20 au IV-C § 250.

C. Travaux financés avec le concours de l'ANAH

370

Les travaux doivent avoir été financés à hauteur d'au moins 15 % par une subvention versée par l'ANAH. Ce pourcentage s'apprécie en retenant :

- d'une part, le montant total des travaux de réhabilitation définis au **XII-B § 360**. Il s'agit du montant effectivement payé, c'est-à-dire du montant apprécié toutes taxes comprises ;

- d'autre part, le montant total de la subvention reçue par le contribuable, que celle-ci soit ou non imposable en application de l'article 29 du CGI.

Il est rappelé que les revenus tirés de la location d'immeubles bâtis, qui ont subi des transformations susceptibles de les faire considérer comme des constructions nouvelles, n'entrent pas dans le champ d'application de la CRL pour les quinze années suivant celle de l'achèvement des travaux, qu'ils aient été financés ou non avec le concours de l'ANAH

D. Modalités d'exonération

1. Durée de l'exonération

380

L'exonération est applicable pour les quinze années suivant celle de l'achèvement des travaux. Ainsi, les revenus retirés de la location du logement au cours de l'année de l'achèvement des travaux demeurent soumis à la CRL.

Un immeuble est considéré comme achevé lorsque l'état d'avancement des travaux en permet l'utilisation ou l'occupation effective, c'est-à-dire lorsque les locaux sont habitables. Tel est le cas, notamment, lorsque le gros œuvre, la maçonnerie, la couverture, les sols et les plâtres intérieurs sont terminés et les portes extérieures et fenêtres posées, alors même que certains aménagements d'importance secondaire et ne faisant pas obstacle à l'installation de l'occupant resteraient à effectuer (exemple : pose de papiers peints ou de moquette). Dans les immeubles collectifs, l'état d'avancement des travaux s'apprécie distinctement pour chaque appartement et non globalement à la date d'achèvement des parties communes.

2. Justificatifs

390

Les contribuables doivent pouvoir justifier, sur demande de l'administration, de la date d'achèvement du logement et des travaux de réhabilitation, du montant de ces travaux effectivement payé et du montant de la subvention versée à ce titre par l'ANAH.

XIII. Logements conventionnés antérieurement vacants

400

L'article 112 de la loi n° 2005-32 du 18 janvier 2005 de programmation pour la cohésion sociale prévoit que les revenus tirés de la location des logements, qui ont fait l'objet, après une vacance continue de plus de douze mois, d'une mise en location assortie d'une convention conclue à compter du 1er juillet 2004 en application du 4° de l'article L. 351-2 du CCH, sont exonérés de CRL jusqu'au 31 décembre de la troisième année suivant celle de la conclusion du bail (CGI, art. 234 nonies, III, 12°).

A. Locaux concernés

410

Cette exonération s'applique aux logements (cf. XII-A § 350 pour la définition).

Dans les cas où cette remise en location de locaux précédemment vacants porte exclusivement sur un ou plusieurs locaux déterminés d'un immeuble collectif, seuls ces locaux sont concernés par le dispositif.

B. Logements vacants

420

Un logement est vacant lorsqu'il n'a fait l'objet d'aucune occupation effective, même temporaire, à usage de résidence secondaire ou autre, pendant une durée minimale et continue de douze mois. D'une façon générale, un logement vacant ne renferme aucun mobilier ou contient seulement un mobilier insuffisant pour en permettre l'occupation.

N'est pas considéré comme vacant un immeuble habité par un occupant sans titre ou un immeuble occupé par des personnes logées à titre gratuit. A fortiori, un logement loué ne peut en aucun cas être considéré comme vacant, même si le locataire ne l'occupe pas en permanence ou ne paie pas son loyer. Toutefois, en cas d'occupation sans titre, il est admis que l'immeuble puisse être considéré comme vacant à compter de la date du jugement ordonnant l'expulsion de l'occupant.

C. Durée de la vacance

430

La vacance doit être continue sur une période de douze mois avant la conclusion du nouveau bail. Si, dans ce délai, le propriétaire met ce logement à la disposition d'un tiers ou s'il le reprend pour son usage ou celui de sa famille, la condition de vacance continue n'est pas satisfaite.

D. Point de départ du délai de vacance

440

Le point de départ de la vacance est constitué par la date du départ effectif de l'occupant. Il s'agit :

- pour un logement loué précédemment à la vacance, de la date d'échéance normale ou de résiliation du bail ou du départ effectif du locataire si elle est postérieure ;

- pour un logement occupé précédemment à la vacance, de la date du départ effectif de l'occupant ;

- pour un logement acquis vacant, de la date du transfert de propriété.

E. Date à laquelle s'apprécie la condition de vacance

450

Le terme du délai de douze mois est apprécié à la date de prise d'effet du nouveau bail.

Exemple : Pour bénéficier de l'exonération, le propriétaire d'un logement ayant signé un bail le 1er octobre N avec effet immédiat doit pouvoir justifier de la vacance du logement depuis le 30 septembre N-1 au moins.

F. Convention

460

La mise en location doit être assortie d'une convention conclue à compter du 1er juillet 2004 en application du 4° de l'article L. 351-2 du CCH, c'est-à-dire une convention permettant l'application du dispositif d'aide personnalisée au logement (APL).

Il résulte notamment de cette condition que le logement doit être loué sous condition de loyer et de ressources du locataire et constituer la résidence principale de ce dernier.

G. Durée de l'exonération

470

Les revenus tirés de la location des logements mentionnés dans ce **XIII § 400 à 460** sont exonérés de CRL jusqu'au 31 décembre de la troisième année suivant celle de la conclusion du bail.

Exemple : Le propriétaire d'un logement vacant depuis le 30 septembre N-1 et ayant signé un bail le 1er octobre N assorti d'une convention APL bénéficie de l'exonération pour les revenus tirés de cette location jusqu'au 31 décembre N+3.

XIV. Immeubles considérés comme des constructions nouvelles

480

En application du I de l'article 234 nonies du CGI, la CRL cesse d'être exigible sur les locations d'immeubles bâtis qui ont subi des transformations susceptibles de les faire considérer comme des constructions nouvelles.

490

Une construction est susceptible d'être considérée comme nouvelle et donc d'échapper à la CRL si elle a fait l'objet de travaux d'agrandissement, de construction ou de reconstruction. Ces travaux peuvent notamment correspondre à une reconstruction complète après démolition intérieure d'une unité d'habitation, suivie de la création d'aménagements neufs.

500

Il convient donc de tenir compte essentiellement de la nature et de l'importance des travaux effectués, plutôt que du coût de ceux-ci, pour déterminer s'il s'agit :

- de travaux d'amélioration qui n'exonèrent pas de la CRL ;

- ou de travaux d'agrandissement, de construction ou de reconstruction qui exonèrent les locaux de cette contribution.

510

La distinction entre ces deux catégories de travaux constitue donc une question de fait qu'il convient de résoudre par l'examen dans le détail des travaux effectués à l'aide de tous renseignements utiles (devis, mémoires et factures établis par les entrepreneurs, rapports d'architectes avant et après les travaux, etc.) et à la lumière des décisions de jurisprudence rendues en la matière (BOI-RFPI-BASE-20-30-20 aux II et III § 80 et suiv.).

520

La date d'achèvement des locaux ainsi assimilés à de nouvelles constructions habitables peut être justifiée par tous moyens de preuve attestant l'exécution des travaux et ayant un caractère suffisamment probant tels que factures, mémoires acquittés, etc.

XV. Autres exonérations

530

Sont exonérés de CRL les revenus provenant :

- des locations de locaux abritant les ambassades et consulats généraux étrangers en France. L'exonération est toutefois limitée aux seuls locaux affectés à l'usage exclusif des services diplomatiques et consulaires et à la résidence officielle du chef de la mission ou du chef du poste consulaire de carrière ;

- des locations de locaux par les États étrangers qui ont conclu avec la France des accords particuliers permettant une exonération en la matière. Pour connaître la nature et le contenu de ces accords, il convient de se rapprocher du Bureau E2 de la Direction de la législation fiscale ;

- des locations conclues par des associations participant à l'exécution du service de l'aide sociale à l'enfance prévu de l'article L. 221-1 du CASF à l'article L. 228-5 du CASF ;

- des occupations temporaires du domaine public.

540

Par analogie avec les solutions prises antérieurement en matière de taxe additionnelle au droit de bail ou de contribution additionnelle à la contribution annuelle représentative du droit de bail, il est prévu d'exonérer de CRL les revenus :

- des immeubles ayant fait l'objet d'un arrêté préfectoral prononçant l'interdiction d'habiter ou la déclaration d'insalubrité (code de la santé publique (CSP), art. L. 1331-28 à CSP, art. L. 1331-29) ;

- des immeubles ayant fait l'objet d'une décision administrative prescrivant leur réparation et pour lesquels l'ANAH a refusé son concours financier ;

- des immeubles compris dans des périmètres de rénovation et figurant sur la liste des bâtiments à démolir dressée par le préfet (décret n° 58-1465 du 31 décembre 1958, art. 3, modifié par le décret n° 62-462 du 13 avril 1962) ;

- des immeubles compris dans les zones d'aménagement concerté et dont la destination ne correspond pas au plan d'aménagement de la zone (décret n° 69-500 du 30 mai 1969) ;

- des immeubles faisant l'objet, pour tout autre motif, d'une procédure d'expropriation.

550

L'exonération est applicable à compter de l'année d'imposition au cours de laquelle intervient, suivant le cas :

- l'arrêté préfectoral prononçant l'interdiction d'habiter ou la déclaration d'insalubrité ;

- la décision de refus du concours financier de l'ANAH ;

- la décision du préfet arrêtant la liste des immeubles à démolir dans les zones de rénovation urbaine ;

- l'approbation par le préfet du plan de la zone d'aménagement concerté ;

- la déclaration d'utilité publique en cas d'expropriation.

560

Dans les diverses hypothèses envisagées, la contribution devient exigible, mais sans rétroactivité, si la situation qui a motivé l'exonération vient à disparaître. Il en est ainsi, en particulier, lorsque les procédures visées au **XV § 540**, à l'exception du deuxième tiret, sont abandonnées ou cessent de s'appliquer à certains immeubles.

XVI. Régimes spéciaux

A. Prestations de logement accessoires à un contrat de travail

570

Des conventions accessoires à des contrats de travail peuvent prévoir qu'un employeur consent à des salariés de son entreprise la prestation de logement.

La CRL est en principe due par le bailleur du logement à raison des loyers perçus ou, si l'employeur est propriétaire du logement, de l'avantage en nature consenti au salarié.

Cela étant, il est admis que la contribution n'est pas due au titre de ces conventions, quelle qu'en soit la forme, lorsqu'en raison de la nature du service requis, l'exécution du contrat de travail implique nécessairement, en droit et en fait, l'occupation du logement mis à la disposition du salarié.

Cette règle est notamment applicable aux concessions de logements consenties aux fonctionnaires par nécessité de service. En revanche, sont susceptibles d'être soumises à la contribution les locations faites par utilité de service.

B. Locations de logements consenties à des gendarmes

580

Les personnels de la Gendarmerie nationale bénéficient, conformément à leur statut, d'une concession de logement par nécessité absolue de service. Certains logements ne pouvant faire l'objet

d'une telle concession, une convention passée avec l'organisme propriétaire prévoit que le gendarme est titulaire, à titre personnel, de l'engagement de location, mais que le loyer et les charges locatives sont acquittés par l'État.

Les locations consenties à l'État sont exonérées de CRL (cf. III § 150 à 160).

Au cas particulier, bien que le bail ne soit pas conclu entre le propriétaire des logements et l'État, ce dernier est partie aux contrats et acquitte les loyers et les charges locatives. Dans ces conditions, il est admis que ces locations soient exonérées de contribution.

590

Exemple récapitulatif :

Une personne physique est propriétaire de trois immeubles :

- un immeuble A achevé le 20 août N-64 entièrement loué et comportant à la fois des logements et des locaux à usage commercial ;

- un immeuble B achevé le 10 mai N-20, dont certains locaux sont loués à usage commercial et donnent lieu, sur option du bailleur, au paiement de la TVA ;

- un immeuble C, achevé le 10 novembre N-6, loué à usage d'habitation.

La CRL est exigible au titre de la période d'imposition du 1er janvier au 31 décembre N pour les revenus des locaux loués situés :

- dans l'immeuble A ;

- dans l'immeuble B, mais seulement pour les logements. La contribution n'est pas exigible pour les revenus des locaux loués qui sont assujettis à la TVA.

La contribution n'est pas due sur les revenus de l'immeuble C dès lors que cet immeuble n'était pas achevé depuis quinze ans au moins au 1er janvier de l'année d'imposition, c'est-à-dire au 1er janvier N.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 02/07/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/9660-PGP.html/identifiant=BOI-RFPI-CTRL-20-20-20140808