RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-CHAMP-40-20-20170405
Date de publication : 05/04/2017
Date de fin de publication : 07/02/2018

BIC - Champ d'application et territorialité - Location en meublé - Régime fiscal des locations meublées

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux
Champ d'application et territorialité
Titre 4 : Location meublée
Chapitre 2 : Régime fiscal

Sommaire :

I. Principes généraux
A. Caractéristiques de la location meublée
B. Éligibilité au régime des micro-entreprises
C. Détermination du résultat imposable des loueurs en meublés relevant d'un régime réel d'imposition
II. Exonérations
A. Location en meublé
1. Première condition : les pièces louées ou sous-louées doivent faire partie de la résidence principale du bailleur
2. Deuxième condition : les pièces louées ou sous-louées doivent constituer pour le locataire ou le sous-locataire en meublé sa résidence principale ou la résidence temporaire d'un salarié saisonnier
3. Troisième condition : le prix de location doit demeurer fixé dans des limites raisonnables
B. Location de chambres d'hôtes
1. Contribuables concernés
2. Limite d'application au regard des recettes perçues
III. Régime fiscal des locations meublées exercées à titre non-professionnel
A. Règles d'imputation des déficits
B. Régime des plus-values
C. Amortissement des immeubles ayant ouvert droit à réduction d'impôt
IV. Régime fiscal applicable aux locations meublées exercées à titre professionnel
A. Règles d'imputation des déficits
B. Régime des plus-values
V. Conséquences du changement de qualité

I. Principes généraux

A. Caractéristiques de la location meublée

1

Les profits provenant de la location en meublé effectuée à titre habituel et quelle que soit la qualité de celui qui loue -propriétaire ou locataire principal- relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. Le fait que le bailleur n'intervienne ni directement, ni indirectement dans l'entretien des meubles et ne pénètre jamais dans les locaux loués ne fait pas obstacle à l'imposition dans cette catégorie.

En revanche, pour les revenus perçus jusqu'en 2016, le contribuable qui se livrait occasionnellement à des opérations de location en meublé était imposé dans la catégorie des revenus fonciers.

10

Aux termes du 5° bis de l'article 35 du code général des impôts (CGI), introduits par article 114 de la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016, tout revenu réalisé par une personne qui donne en location directe ou indirecte des locaux d'habitation meublés présente le caractère de bénéfices industriels et commerciaux pour l'application de l'impôt sur le revenu.

> Ainsi, à compter des revenus perçus en 2017, les profits provenant de la location en meublée pratiquée à titre occasionnel sont également imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

(20-30)

40

Une société civile donnant occasionnellement, de manière saisonnière (période de vacances par exemple) ou habituellement en location des locaux garnis de meubles doit être regardée comme exerçant une profession commerciale au sens de l'article 34 du CGI et du 5° bis de l'article 35 du CGI et, par suite, est passible de l'impôt sur les sociétés par application du 2 de l'article 206 du CGI.

Toutefois, il est admis que les sociétés civiles non agricoles qui exercent une activité commerciale accessoire peuvent continuer de relever de l'impôt sur le revenu tant que le montant hors taxes de leurs recettes de nature commerciale n'excède pas 10 % du montant de leurs recettes totales hors taxes (BOI-IS-CHAMP-10-30 au II-A § 320). Les sociétés civiles agricoles peuvent continuer de relever de l'impôt le revenu si leurs recettes commerciales accessoires tirées de la location meublée n'excèdent pas les seuils fixés à l'article 75 du CGI (BOI-IS-CHAMP-10-30 au II-B § 340 et suivants).

50

> **Remarque :** Étant donné l'autonomie du droit fiscal, le régime d'imposition des loueurs en meublé est déterminé indépendamment de la situation de ces derniers au regard de la législation spéciale sur les loyers suivant laquelle, en particulier, pour le maintien dans les lieux accordé à certaines personnes logées en meublé, le bailleur d'une ou plusieurs pièces de sa propre habitation n'est pas considéré comme exerçant la profession commerciale de loueur en meublé.

B. Éligibilité au régime des micro-entreprises

55

Le régime des micro-entreprises prévu sous certaines conditions à l'article 50-0 du CGI (BOI-BIC-DECLA-20) s'applique au loueur en meublé à la condition qu'il bénéficie du régime de la franchise en base de TVA prévu à l'article 293 B du CGI et que son chiffre d'affaires annuel, ajusté s'il y a lieu au prorata du temps d'exploitation au cours de l'année civile, n'excède pas un certain seuil.

Ce seuil dépend du type de location réalisée et non de son caractère professionnel ou non professionnel. Pour les locations de meublés de tourisme et de chambres d'hôtes, mentionnées aux 2° et 3° du III de l'article 1407 du CGI, le seuil de chiffre d'affaires est le premier seuil mentionné au premier alinéa du 1 de l'article 50-0 du CGI. L'abattement forfaitaire représentatif des charges est alors de 71 %.

Pour être qualifiés de meublés de tourisme, les locaux doivent obtenir un classement qui, conformément à l'article L. 324-1 du code du tourisme, résulte d'une décision prise par l'organisme qui effectue la visite de classement.

Les chambres d'hôtes ne nécessitent, quant à elles, aucun classement mais doivent répondre à la définition donnée par l'article L. 324-3 du code du tourisme : il doit s'agir de chambres meublées situées chez l'habitant en vue d'accueillir des touristes, à titre onéreux, pour une ou plusieurs nuitées, assorties de prestations.

Pour les locations meublées autres que les meublés de tourisme et chambres d'hôtes remplissant les critères précités, notamment de classement quand il en existe un, le seuil de chiffre d'affaires est le second seuil mentionné au premier alinéa du 1 de l'article 50-0 du CGI. L'abattement forfaitaire représentatif des charges est, dans ce cas, de 50 %.

Les contribuables relevant du régime des micro-entreprises peuvent également opter pour le dispositif du versement libératoire à l'impôt sur le revenu prévu à l'article 151-0 du CGI, toutes autres conditions par ailleurs remplies (BOI-BIC-DECLA-10-40).

C. Détermination du résultat imposable des loueurs en meublés relevant d'un régime réel d'imposition

56

Conformément aux dispositions du 2 de l'article 38 du CGI et de l'article 39 du CGI, le bénéfice net imposable est déterminé dans les conditions de droit commun en faisant masse de l'ensemble des produits et des charges qui trouvent leur origine dans les opérations de toute nature effectuées par l'entreprise. Aussi, les régimes réels d'imposition, normal ou simplifié, requièrent des obligations fiscales et comptables plus étendues, notamment celles de tenir une comptabilité, un compte de résultats et un bilan à l'actif duquel sont inscrits les biens loués (BOI-BIC-DECLA-30). Les loueurs en meublé, qu'ils exercent ou non l'activité à titre professionnel, sont soumis à ces règles qui appellent les précisions suivantes.

57

La déduction des amortissements de biens donnés en location meublée est soumise aux limites fixées par l'article 39 C du CGI. Ainsi, en cas de location meublée d'un bien par une personne physique, le montant de l'amortissement de l'ensemble des biens (immeuble et meubles le garnissant) est admis en déduction du résultat imposable, au titre d'un même exercice, dans la limite du montant du loyer acquis, diminué du montant des autres charges afférentes à ces biens. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au BOI-BIC-AMT-20-40-10.

58

En application de l'article 38 sexies de l'annexe III au CGI, les immobilisations qui ne se déprécient pas de manière irréversible, tels les terrains, ne donnent pas lieu à un amortissement (BOI-BIC-AMT-10-10 au III § 180 et suivants). Il appartient donc au loueur, sous sa propre responsabilité, de ventiler à l'actif de son bilan la valeur de l'immeuble amortissable de celle du terrain d'assiette.

En principe, la ventilation entre le terrain et la construction doit être portée dans les actes notariés de vente. Le bulletin CNCC n° 140 de décembre 2005 préconise, dans les zones tendues, de déterminer la part du foncier par différence entre le prix de marché de l'ensemble terrain/immeuble et le coût complet de la construction (y compris frais annexes). Dans les autres zones, le bulletin CNCC précité relève que le prix de l'ensemble immobilier est généralement fixé en additionnant le coût de la construction et celui du terrain.

Par ailleurs, le Conseil d'État a précisé les méthodes que l'administration pouvait retenir afin de déterminer la valeur du terrain de celle des constructions qui y sont édifiées.

En priorité, il convient de se fonder sur des comparaisons reposant sur des transactions réalisées à des dates proches de celle de l'entrée du bien au bilan sur des terrains nus situés dans la même zone géographique et présentant des droits à construire similaires.

A défaut, la valeur de la construction peut être évaluée à partir de son coût de reconstruction à la date de son entrée au bilan en lui appliquant les abattements nécessaires pour prendre en compte sa vétusté et son état d'entretien.

Si ces deux méthodes ne sont pas applicables, l'administration peut, à partir d'un échantillon pertinent reposant sur un nombre de données significatif, s'appuyer sur les données comptables issues du bilan d'autres contribuables (CE, arrêt du 15 février 2016, n° 367467, ECLI:FR:XX:2016:367467.20160215).

59

Lorsque le contribuable utilise à titre privé le bien qu'il met en location meublée à titre non professionnel, il doit alors inclure dans les produits entrant en compte pour la détermination du bénéfice imposable une somme représentant la valeur locative réelle des locaux réservé à cet usage au cours de la période d'imposition considérée.

En effet, l'article 38 du CGI dispose que le bénéfice imposable est déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par l'entreprise. Or, ces opérations comprennent notamment, le produit de l'avantage en nature que retire un exploitant de l'utilisation privative d'un immeuble inscrit à l'actif de son entreprise.

Lorsqu'un immeuble inscrit à l'actif fait l'objet d'une location meublée qui ne se rattache pas à l'activité exercée par l'entreprise (immeuble de placement en vue d'en retirer des loyers), les produits et les charges correspondants sont en principe extournés du bénéfice imposable de l'entreprise en application du II de l'article 155 du CGI. Les produits et charges font alors l'objet d'un résultat imposable séparé dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux en tant que revenus tirés d'une location meublée. De même, les loueurs en meublé professionnels doivent extourner les charges afférentes aux immeubles loués correspondant à la période d'usage à titre privé. Pour plus de précisions sur la suppression des effets fiscaux de la théorie du bilan, il convient de se reporter au BOI-BIC-BASE-90 et au BOI-BIC-PVMV-10-20-30-20.

II. Exonérations

60

L'article 35 bis du CGI dispose que sont exonérées de l'impôt sur le revenu les personnes qui louent ou sous-louent une partie de leur habitation principale :

- pour les produits de la location lorsque les pièces louées constituent pour le locataire ou le sous-locataire en meublé sa résidence principale ou sa résidence temporaire dès lors qu'il justifie d'un contrat de travail conclu en application du 3° de l'article L. 1242-2 du code du travail et que le prix de location est fixé dans des limites raisonnables (CGI, art. 35 bis, I) ;

- lorsque les produits de la location habituelle à des personnes n'y élisant pas domicile (chambres d'hôtes) n'excèdent pas 760 € par an (CGI, art. 35 bis, II).

70

Ces deux exonérations peuvent se cumuler dans le cas d'un local loué au bénéfice de lycéens ou d'étudiants pendant l'année scolaire et à des vacanciers durant la période estivale (RM Authié n° 20969, JO Sénat du 21 février 1985, p. 325).

80

En revanche, l'exonération des chambres d'hôtes ne peut se cumuler avec les dispositions de l'article 50-0 du CGI (CGI, art. 35 bis).

A. Location en meublé

90

L'exonération prévue au I de l'article 35 bis du CGI (exonération sur la totalité des produits provenant de la location) ne peut être accordée que si trois conditions sont simultanément remplies.

Remarque : Pour l'exonération de cotisation foncière des entreprises, il convient de se reporter au BOI-IF-CFE-10-30-10-50.

1. Première condition : les pièces louées ou sous-louées doivent faire partie de la résidence principale du bailleur

100

L'exonération s'applique aux personnes qui mettent en location une ou plusieurs pièces au sein de leur habitation principale et qui réduisent de ce fait le nombre de pièces qu'elles occupent personnellement.

110

L'exonération requiert que la ou les pièce(s) louée(s) ou sous-louée(s) soient incluses dans un bien immobilier affecté à un usage d'habitation. Ainsi, des pièces qui n'ont pas été précédemment occupées par le bailleur, notamment en raison du fait qu'elles résultent de travaux de réaménagement, peuvent être louées sous le bénéfice du I de l'article 35 bis du CGI si leur affectation à un usage d'habitation au sein de la résidence du bailleur peut être caractérisée.

Un contribuable qui louait en meublé à des étudiants plusieurs pièces de la maison constituant son habitation principale a été admis au bénéfice de l'exonération (CE, arrêt du 6 décembre 1967, req. n° 69134). La double circonstance que l'intéressé n'utilisait pas, antérieurement, la totalité des pièces composant sa demeure et que certains des locaux loués étaient spécialement aménagés à cet effet au prix de travaux importants n'est pas de nature, selon le

Conseil d'État, à entraîner la perte du bénéfice de l'exonération dès lors que les autres conditions se trouvent remplies.

L'exonération s'applique également dans le cas d'une personne qui donne en location un local qu'elle a aménagé au troisième étage de l'immeuble où elle habite et qui est issu de la réunion de deux pièces dont l'une a été antérieurement louée à une société commerciale dès lors qu'après l'achèvement des travaux, le nouveau local doit être regardé comme rattaché à l'habitation principale de l'intéressé (CE, arrêt du 11 juillet 1969 n° 75815).

L'exonération a aussi été admise dans le cas d'un propriétaire d'une maison de six pièces réparties en trois niveaux. Ce dernier donnait en location meublée le rez-de-chaussée ainsi que le deuxième étage et occupait personnellement le premier étage. En effet, il a été regardé eu égard à la configuration, à la disposition de l'immeuble, comme louant une partie de son habitation principale alors même qu'il n'aurait jamais habité effectivement la totalité de cette maison, les autres conditions prévues à l'article 35 bis du CGI étant par ailleurs remplies (CE, arrêt du 16 juin 1971 n° 81620 ; à rapprocher de l'arrêt du 4 novembre 1970 n° 78628).

Les circonstances que la maison dont deux chambres étaient louées meublées était, avant son acquisition par le bailleur, un hôtel restaurant et que le bailleur n'a jamais effectivement habité les deux chambres ne suffisent à faire perdre à la maison du bailleur son caractère d'habitation principale (CE, arrêt du 23 octobre 1991, n° 79472).

En revanche, le bénéfice de l'exonération a été refusé par la Haute Assemblée au profit tiré de la location de pièces qui, avant d'être louées à des étudiants, étaient affectées à usage de magasin (CE, arrêt du 26 avril 1963, n° 58378).

120

La condition de pièce au sein de l'habitation principale suppose également que la ou les pièce(s) louée(s) ou sous-louée(s) ne puissent être regardées comme constitutives de logements indépendants de l'habitation principale. Lorsqu'elles forment un tout indissociable avec l'habitation principale, les dépendances immédiates peuvent être regardées comme des pièces de l'habitation principale au sens du I de l'article 35 bis du CGI.

Ainsi, l'exonération est susceptible de trouver son application à l'égard des locations ou des sous-locations portant sur des chambres de service aménagées sous les combles dans la mesure où ces pièces peuvent être considérées comme faisant toujours partie de l'habitation principale du bailleur ou du locataire principal.

Le caractère indépendant ou non des pièces louées ou sous-louées s'apprécie notamment eu égard à la configuration, la superficie et la disposition de l'immeuble pris dans son ensemble (entrée autonome, jouissance d'une cuisine ou d'une salle de bain privative, nombre de pièces louées...).

Remarque : A compter du 27 mars 2014, les locations de logement meublés constituant la résidence principale du preneur doivent satisfaire aux exigences posées par l'article L. 632-1 du code de la construction et de l'habitation. Cette évolution législative ne modifie pas les modalités d'appréciation du régime d'exonération d'impôt sur le revenu. Ainsi, pour bénéficier du I de l'article 35 bis du CGI, les modalités de mise à disposition d'équipements au profit du preneur ne doivent pas avoir pour effet de dissocier la ou les pièce(s) louée(s) de l'habitation principale du bailleur.

Illustrations jurisprudentielles transposables au régime d'exonération prévu au I de l'article 35 bis du CGI.

Au sein d'une maison de trois étages, 10 pièces louées auprès de locataires différents et dont la majorité des logements dispose d'une cuisine et d'une entrée séparée ne peuvent être regardées, eu égard à leur superficie et à leur

disposition, comme faisant partie de l'habitation principale du bailleur (CE, arrêt du 24 mars 1976, n° 93851).

Six pièces au sein d'un logement de 10 pièces réparties en trois logements possédant des entrées distinctes de celle du bailleur ne peuvent être regardées comme faisant partie de l'habitation principale du bailleur (CE, arrêt du 28 octobre 1981, n° 20063).

Même si les chambres louées ont été acquises en même temps que l'appartement qui sert d'habitation principale à l'acquéreur, elles ne peuvent être regardées comme des pièces de cette habitation dès lors qu'elles sont séparées et qu'on y accède par les parties communes de l''immeuble (CE, arrêt du 20 juillet 1990, n° 42926).

2. Deuxième condition : les pièces louées ou sous-louées doivent constituer pour le locataire ou le sous-locataire en meublé sa résidence principale ou la résidence temporaire d'un salarié saisonnier

130

A cet égard, les étudiants doivent être considérés comme ayant leur résidence principale au lieu où ils séjournent habituellement au cours de l'année universitaire, même s'ils ont conservé leur domicile légal chez leurs parents.

Une solution analogue doit être appliquée en ce qui concerne les apprentis obligés de séjourner dans le lieu où s'effectue leur apprentissage.

Les travailleurs saisonniers sont considérés comme ayant leur résidence temporaire au lieu où ils séjournent dans le but d'exécuter leur contrat de travail conclu en application du 3° de l'article L. 1242-2 du code du travail.

3. Troisième condition : le prix de location doit demeurer fixé dans des limites raisonnables

140

Lorsque la location, ou la sous-location, porte sur des locaux soumis à la législation sur les loyers du 1er septembre 1948, cette condition est considérée comme remplie, pour le locataire, si le prix de la sous-location qu'il consent n'excède pas 2,5 fois la quote-part, correspondant à la partie sous-louée, du loyer de l'immeuble nu qu'il paye à son propriétaire.

150

En ce qui concerne le propriétaire qui loue directement en meublé, la même règle doit être adoptée mais la valeur locative de l'immeuble déterminée par comparaison avec celle d'immeubles donnés en location doit alors servir de terme de référence pour l'application du coefficient susvisé.

160

La loi ne fixe pas de plafond de loyer en valeur absolue. Pour apprécier si le prix de location est raisonnable, l'administration publie à titre indicatif deux plafonds annuels par mètre carré de surface habitable selon les régions, réévalués chaque année, en deçà desquels le loyer est toujours regardé comme raisonnable par l'administration fiscale. Depuis 2006, les plafonds sont réévalués en tenant compte -de l'indice de référence des loyers, issu de l'article 35 de la loi n° 2005-841 du 26 juillet 2005

modifié par l'article 9 de la loi n° 2008-111 du 8 février 2008 pour le pouvoir d'achat, publié par l'Institut national de la statistique et des études économiques (INSEE). Les plafonds sont relevés au 1er janvier de chaque année. La date de référence de l'indice est celle du deuxième trimestre de l'année précédente :

- Au titre de l'année 2013, ces plafonds s'élèvent à 181 € pour les locations ou sous-locations réalisées en Ile-de France, et à 132 € pour les locations ou sous-locations réalisées dans les autres régions.

- Au titre de l'année 2014, ces plafonds s'élèvent à 183 € pour les locations ou sous-locations réalisées en Ile-de France, et à 134 € pour les locations ou sous-locations réalisées dans les autres régions.

- Au titre des années 2015, 2016 et 2017, ces plafonds s'élèvent à 184 € pour les locations ou sous-locations réalisées en Ile-de France, et à 135 € pour les locations ou sous-locations réalisées dans les autres régions.

B. Location de chambres d'hôtes

170

Afin de favoriser le développement du parc de chambres d'hôtes, le II de l'article 35 bis du CGI prévoit qu'à compter du 1er janvier 2001, les personnes qui mettent de façon habituelle à la disposition du public une ou plusieurs pièces de leur habitation principale sont exonérées de l'impôt sur le revenu sur le produit de ces locations lorsque celui-ci n'excède pas 760 € TTC par an. Cette exonération ne peut se cumuler avec les dispositions de l'article 50-0 du CGI.

1. Contribuables concernés

180

Cette disposition concerne les particuliers qui louent de manière habituelle une ou plusieurs pièces de leur habitation principale (sur la notion d'habitation principale, se reporter aux II-A-1 au § 100 à 120).

190

Elle est susceptible de s'appliquer en cas de location par le propriétaire des locaux ou de sous-location par le locataire principal.

200

Par ailleurs. les locaux mis à la disposition du public peuvent être, indifféremment, offerts en location pour une occupation à la journée, à la semaine ou au mois.

210

Bien que la disposition tende essentiellement à favoriser le développement du tourisme, elle peut être appliquée, dans un esprit de simplification, sans qu'il soit distingué suivant que les locaux sont mis à la disposition de touristes ou de toute autre clientèle n'y élisant pas domicile ni suivant que la location est saisonnière ou s'étend sur la majeure partie de l'année.

2. Limite d'application au regard des recettes perçues

220

Le bénéfice de l'exonération est réservé aux contribuables qui retirent de la location ou sous-location meublée des recettes brutes annuelles n'excédant pas 760 €. Les recettes à prendre en considération doivent s'entendre du total des sommes ou valeurs encaissées ou reçues par le loueur en contrepartie de la location proprement dite et, le cas échéant, des prestations particulières qui pourraient être fournies (petit déjeuner, téléphone). Elles s'entendent toutes taxes comprises.

230

En cas de dépassement du plafond de 760 €, les contribuables sont imposables sur la totalité des produits nets retirés de la location. Il est rappelé qu'ils peuvent bénéficier du régime spécial des micro-entreprises conformément aux dispositions de l'article 50-0 du CGI (BOI-BIC-DECLA-10).

III. Régime fiscal des locations meublées exercées à titre non-professionnel

A. Règles d'imputation des déficits

240

Le 1° ter du I de l'article 156 du CGI prévoit que les déficits du foyer fiscal provenant de l'activité de location meublée exercée à titre non professionnel ne peuvent s'imputer sur le revenu global. Il est rappelé que le caractère professionnel ou non-professionnel de la location meublée est déterminé au vu des conditions présentées au BOI-BIC-CHAMP-40-10. Le fait que le contribuable participe ou non à cette activité de manière personnelle, directe et continue est sans incidence.

Concernant la règle de non imputation sur le revenu global des déficits provenant de location meublée exercée à titre non professionnel, cette règle s'applique également si l'immeuble est inscrit à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale. Ainsi, le 1° bis du I de l'article 156 du CGI ne fait aucune différence selon que les locaux d'habitation loués en meublé ou destinés à l'être sont ou non inscrits à l'actif immobilisé d'une entreprise, et n'utilise aucunement cette inscription comme un critère de définition de la location professionnelle, alors même que les locaux en cause seraient inscrits à l'actif immobilisé d'une entreprise individuelle ou d'une société de personne exerçant par ailleurs une activité industrielle, commerciale ou artisanale dont les résultats sont soumis à l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, au nom de l'exploitant individuel ou entre les mains des associés au prorata de leurs droits dans les bénéfices sociaux. A cette fin, il importe de répartir, sur le plan fiscal, le résultat imposable de l'entreprise en cause entre le résultat provenant de la location en meublée et les autres résultats. Le résultat bénéficiaire ou déficitaire provenant de la location en meublée est déterminé en déduisant des recettes retirées de cette activité les charges grevant celle-ci. Il est ensuite à porter au cadre prévu à cet effet sur les déclarations de résultats. Les autres résultats sont calculés en corrigeant le résultat d'ensemble de l'entreprise du résultat précédent, soit dans le sens de la diminution, si le résultat de la location en meublée est bénéficiaire, soit dans celui de l'augmentation s'il est déficitaire.

250

Ces déficits non professionnels s'imputent exclusivement sur les revenus provenant d'une telle activité au cours de celles des dix années suivantes pendant lesquelles l'activité n'est pas exercée à titre professionnel. Ainsi, un déficit subi au cours d'une année où l'activité a été exercée à titre non-professionnel est uniquement imputable sur des bénéfices générés par une activité de location meublée exercée à titre non-professionnel. Lorsque le contribuable, ultérieurement, exerce son activité de location meublée à titre professionnel, les déficits qu'il a accumulés durant les années où il

exerçait son activité à titre non-professionnel ne peuvent être déduits ni de son revenu global, ni des bénéfices qu'il générerait par son activité de location meublée exercée à titre professionnel. Si, par la suite, l'activité est à nouveau exercée à titre non-professionnel, les déficits antérieurs non professionnels constatés depuis moins de dix ans et non encore imputés pourront l'être sur les bénéfices constatés.

260

Toutefois, lorsque le loueur en meublé acquiert le statut de loueur en meublé professionnel dès le commencement de la location, la part des déficits non professionnels qui n'ont pu être imputés en application des règles rappelées ci-dessus et qui proviennent des charges engagées en vue de la location directe ou indirecte d'un local d'habitation avant le commencement de cette location, peut être imputée par tiers sur le revenu global des trois premières années de location du local, tant que l'activité de location meublée est exercée à titre professionnel (cf. IV-A § 360).

Pour plus de précisions sur les règles particulières d'imputation des déficits, il convient de se reporter au BOI-BIC-DEF-20-20.

B. Régime des plus-values

270

Les plus-values réalisées lors de la cession de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés et faisant l'objet d'une location directe ou indirecte par les personnes ne remplissant pas les conditions pour être qualifiées de loueurs professionnels sont soumises aux règles prévues à l'article 150 U du CGI et à l'article 150 VH du CGI pour les plus-values privées. Elles ne relèvent donc pas du régime des plus-values professionnelles.

280

En revanche, les plus-values afférentes aux autres éléments de l'actif immobilisé sont soumises aux règles prévues aux articles 39 duodecies et suivants du CGI. L'activité n'étant pas exercée à titre professionnel, elles ne peuvent bénéficier de l'exonération prévue à l'article 151 septies du CGI.

290

Pour les règles applicables aux plus-values privées, il convient de se reporter à la partie "Revenus et profits du patrimoine" et aux "Revenus Fonciers et profits du patrimoine immobilier ". S'agissant de biens détenus par l'intermédiaire de sociétés de personnes, il est renvoyé au BOI-RFPI-PVI-30-20 au II-B-1-a-1° § 90 et II-B-1-b § 110.

> En application du I de l'article 150 U du CGI, sont imposables les plus-values réalisées lors d'une cession à titre onéreux d'un bien immobilier ou d'un droit y afférent. Sont hors du champ d'application du dispositif les transmissions à titre gratuit. Il est donc confirmé que la donation d'un bien immobilier faisant l'objet d'une location meublée exercée à titre non professionnel ne constitue pas le fait générateur d'une plus-value imposable à l'impôt sur le revenu (RM Frassa n° 14933, JO Sénat du 28 mai 2015).

C. Amortissement des immeubles ayant ouvert droit à réduction d'impôt

300

Les loueurs en meublé non-professionnels peuvent, pour certains investissements limitativement énumérés et sous certaines conditions, bénéficier, s'ils le souhaitent, de la réduction d'impôt prévue à l'article 199 sexvicies du CGI. Les modalités d'application et les conditions d'octroi de cette réduction d'impôt sont commentées au BOI-IR-RICI-220.

310

La réduction d'impôt est calculée sur le prix de revient des logements retenu pour sa fraction inférieure à 300 000 €. Lorsque le contribuable décide de bénéficier de cette réduction d'impôt, les amortissements de l'immeuble y ayant ouvert droit ne sont admis en déduction du résultat imposable, en application de l'article 39 G du CGI, qu'à hauteur de ceux pratiqués sur la fraction du prix de revient des immeubles excédant le montant retenu pour le calcul de la réduction d'impôt. Cette règle trouve à s'appliquer uniquement lorsque le contribuable relève d'un régime réel d'imposition. Elle est sans incidence pour ceux placés sous le régime des micro-entreprises ; en particulier, elle n'a pas pour effet de diminuer le taux d'abattement pour frais et charges dont ils peuvent réduire forfaitairement leur chiffre d'affaires. Les biens meubles ne sont pas concernés par les dispositions de l'article 39 G du CGI et sont amortis dans les conditions de droit commun.

320

Dès lors que l'immeuble a ouvert droit à réduction d'impôt, la limitation de la déductibilité des amortissements s'applique sur toute la période d'amortissement. Par ailleurs, cette limitation de la déductibilité des amortissements est définitive. Ainsi, les amortissements non déduits en application de l'article 39 G du CGI ne pourront l'être ultérieurement. Il en résulte les conséquences suivantes :

1°) En cas de remise en cause de la réduction d'impôt pour non-respect des conditions initiales, au titre de l'année au cours de laquelle elle avait été accordée, les dispositions de l'article 39 G du CGI ne sont pas applicables, l'immeuble devant être considéré comme n'ayant pas ouvert droit à réduction d'impôt.

2°) Si cette remise en cause résulte du non-respect de l'engagement de location, les amortissements qui n'ont pas été admis en déduction au titre des années antérieures à la rupture de l'engagement sont définitivement perdus. En effet, nonobstant la remise en cause de la réduction d'impôt, le contribuable ne peut pas prétendre à déduire rétroactivement des amortissements au titre d'exercices pour lesquels le délai de réclamation est expiré. En revanche, les dispositions de l'article 39 G du CGI cessent de s'appliquer à compter de l'année de remise en cause de la réduction d'impôt.

3°) Le fait que le contribuable change de statut au cours de la période d'engagement de location et devient loueur en meublé professionnel entraîne les mêmes conséquences que celles exposées au 2°). Toutefois, il est admis que la réduction d'impôt ne soit pas remise en cause au titre des années antérieures à ce changement de qualité. En ce cas, l'immeuble ayant ouvert droit à la réduction d'impôt, la limitation des amortissements s'applique sur toute la période d'amortissement.

330

Lorsque le loueur en meublé conserve jusqu'à la cession de l'immeuble le statut de loueur en meublé non-professionnel, cette règle n'a aucune incidence sur le calcul des plus-values, qui doivent être déterminées selon le régime applicable aux plus-values des particuliers.

340

Si, lors de la cession de l'immeuble, le contribuable exerce son activité de location meublée à titre professionnel, il y a lieu de tenir compte des amortissements comptabilisés mais non déduits pour le calcul de la plus-value, les dispositions du 3 du II de l'article 39 C du CGI n'étant pas applicables.

Exemple : Un immeuble acquis 350 000 € a fait l'objet d'un amortissement de 2 % par an, soit 7 000 €. L'acquisition de cet immeuble a permis à son propriétaire de bénéficier de la réduction d'impôt prévu à l'article 199 sexvicies du CGI sur le prix de revient de l'immeuble inférieur à 300 000 €. Dès lors, d'un point de vue fiscal, la base amortissable est de 50 000 €. Ainsi le montant des amortissements fiscalement déductibles s'élève à 1 000 € par an. Ce bien est cédé pour un montant de 450 000 € au bout de onze ans de détention par son propriétaire, qui a désormais la qualité de loueur en meublé professionnel. La plus-value réalisée lors de la cession de ce bien relève donc du régime des plus-values professionnelles. Celle-ci s'élève à 450 000 – (350 000 – 11*7 000) = 177 000 €. Cette plus-value est à court terme à hauteur des amortissements comptabilisés, soit 77 000 € et à long terme pour le surplus, soit 100 000 €.

IV. Régime fiscal applicable aux locations meublées exercées à titre professionnel

A. Règles d'imputation des déficits

350

Les déficits retirés de l'activité de location meublée exercée à titre professionnel sont imputables sur le revenu global du contribuable sans limitation de montant.

360

Lorsqu'un immeuble est acquis en l'état futur d'achèvement, les charges engagées avant son achèvement sont susceptibles de générer un déficit. En l'absence de recettes correspondantes, l'activité est le plus souvent exercée, durant cette période, à titre non professionnel. Ces déficits ne peuvent être imputés sur le revenu global. Toutefois, lorsque le contribuable remplit les conditions pour être qualifié de loueur en meublé professionnel dès la mise en location de l'immeuble, la part des déficits qui n'a pu être imputée et qui provient des charges engagées, en vue de la location directe ou indirecte de cet immeuble, avant le commencement de cette location peut être imputée par tiers sur le revenu global des trois premières années de location du local, tant que l'activité de location meublée est exercée à titre professionnel.

370

Seule la part du déficit provenant des charges engagées en vue de la location du local d'habitation peut bénéficier de ce dispositif. Les déficits antérieurs provenant de la location d'un autre local meublé ne répondant pas à ces conditions restent soumis aux règles d'imputation des déficits non-professionnels. Le contribuable devra fournir un détail des modalités de détermination de la quote-part du déficit pouvant bénéficier de cette règle particulière d'imputation.

380

L'imputation du déficit relevant de ce dispositif s'effectue par tiers sur le revenu global des trois premières années de location du local, tant que l'activité reste exercée à titre professionnel. Cette faculté est donc nécessairement subordonnée à ce que l'activité de location meublée soit exercée à titre professionnel dès le début de la location (BOI-BIC-CHAMP-40-10).

390

En outre, lorsque le contribuable perd la qualité de loueur en meublé professionnel et quand bien même il le redeviendrait, cette possibilité d'imputation prend fin de manière définitive. Les déficits restant à imputer suivent alors le régime de droit commun applicable aux déficits subis par des loueurs en meublé non-professionnels.

Exemple : Monsieur V acquiert en N un immeuble en l'état futur d'achèvement. Au titre de cet immeuble, Monsieur V constate un déficit d'un montant de 15 000 € en N et de 30 000 € en N+1, qui n'ont pu faire l'objet d'aucune imputation. L'immeuble est achevé et loué à compter du 1er décembre N+2 et l'activité de location meublée présente un caractère professionnel dès l'année N+2. Le déficit au titre de l'année N+2 s'élève à 25 000 €. Il peut s'imputer sur le revenu global dans la mesure où il s'agit d'un déficit provenant d'une activité exercée à titre professionnel. Le déficit de 45 000 € correspondant au déficit non-professionnel provenant des charges engagées en vue de la location du bien pourra s'imputer sur le revenu global à hauteur de 15 000 € en N+2. En N+3, Monsieur V perd sa qualité de loueur en meublé professionnel : le reliquat des déficits accumulés avant le commencement de la location peut, le cas échéant, s'imputer sur les bénéfices qu'il réalise cette année-là au titre de son activité de location meublée exercée à titre non-professionnel. En N+4, Monsieur V retrouve sa qualité de loueur en meublé professionnel. Il ne peut déduire de son revenu global ou des bénéfices issus de son activité de location meublée les déficits constatés préalablement au commencement de la location.

B. Régime des plus-values

400

Les loueurs en meublé professionnels sont soumis au régime des plus-values professionnelles sur la cession de l'immeuble si celui-ci est inscrit à l'actif de leur exploitation. Ces plus-values sont soumises au régime des plus-values ou moins-values à court terme ou à long terme, prévu par les articles 39 duodecies et suivants du CGI.

410

Elles sont susceptibles de bénéficier du régime d'exonération défini à l'article 151 septies du CGI, étant rappelé que celui-ci n'est ouvert, en tout état de cause, qu'aux contribuables exerçant leur activité depuis au moins cinq ans. Pour le décompte de la durée d'exercice à titre professionnel de l'activité, il y a lieu de cumuler les périodes d'exercice à titre professionnel de l'activité.

420

Pour bénéficier de cette exonération, les loueurs en meublé professionnels doivent réaliser des recettes inférieures à 90 000 €, pour une exonération totale, et à 126 000 € pour une exonération partielle. Pour plus de précisions sur ce régime d'exonération, il conviendra de se reporter au BOI-BIC-PVMV-40-10-10-10 commentant ces dispositions.

430

Il est précisé que la location de chambres d'hôtes et de meublés de tourisme peut relever du régime de la para-hôtellerie en raison des prestations annexes offertes (BOI-BIC-CHAMP-40-10) et conséquemment des seuils de 250 000 € et 350 000 € pour l'application de l'article 151 septies du CGI.

435

Les plus-values à long terme réalisées à l'occasion de la cession d'immeubles affectés à une activité de location meublée exercée à titre professionnel sont éligibles au régime d'abattement pour durée de détention prévu à l'article 151 septies B du CGI (BOI-BIC-PVMV-20-40-30).

Remarque : Conformément aux dispositions de l'article 50-0 du CGI, l'abattement forfaitaire représentatif de frais et charges appliqué dans le régime des micro-entreprises est réputé tenir compte des amortissements pratiqués selon le mode linéaire. Par conséquent, lors de la cession de l'immeuble, la plus-value relève du court terme à hauteur des amortissements linéaires réputés inclus dans l'assiette forfaitaire. Cette quote-part est donc incluse dans le résultat imposable courant de l'entreprise et se trouve exclue du champ d'application de l'article 151 septies B du CGI.

Plus généralement, les loueurs en meublés professionnels peuvent bénéficier, toutes autres conditions par ailleurs remplies, des dispositifs en faveur des apports et transmissions d'entreprises prévus à l'article 151 octies du CGI (apport en société d'une entreprise individuelle), à l'article 41 du CGI (transmission à titre gratuit), à l'article 151 septies A du CGI et à l'article 238 quindecies du CGI (transmissions à titre onéreux), étant relevé que les plus-values afférentes aux biens immobiliers sont exclues des deux derniers dispositifs précités.

V. Conséquences du changement de qualité

440

Il est souligné que le passage de la qualité de loueur en meublé professionnel à celle de loueur en meublé non professionnel ne peut se présenter que pour les personnes dont l'un des membres du foyer fiscal est inscrit au RCS en qualité de loueur en meublé. En effet, les contribuables dont aucun des membres du foyer fiscal n'a effectué cette démarche sont toujours considérés comme des loueurs en meublé non-professionnels, quel que soit le montant des recettes qu'ils retirent de cette activité.

450

Le changement de qualité n'entraîne pas les conséquences fiscales d'une cessation d'activité au sens de l'article 201 du CGI ou de l'article 202 ter du CGI.

460

En cas de cession d'immeuble par un contribuable ayant eu alternativement la qualité de loueur en meublé professionnel et de loueur en meublé non-professionnel, la plus-value afférente à cette cession est soumise au régime d'imposition applicable lors de la cession.

470

Le contribuable ne sachant pas nécessairement lors de la cession s'il sera considéré, au titre de l'année de cession, comme un loueur en meublé professionnel ou comme un loueur en meublé non professionnel, il pourra être admis que celui-ci soumette la plus-value aux règles qui découlent du statut qui était le sien l'année précédente et, si nécessaire, régularise le montant dû lors de l'imposition des revenus de l'année de cession. Sous réserve des cas visés à l'article 1729 du CGI, cette régularisation pourra s'effectuer sans pénalités ni intérêts de retard.

480

Sauf dans l'hypothèse où le bien aurait figuré successivement dans le patrimoine privé puis dans le patrimoine professionnel du loueur en meublé, l'article 151 sexies du CGI n'est pas applicable en cas de cession d'un bien par une personne ayant eu successivement la qualité de loueur en meublé non professionnel et de loueur en meublé professionnel.

490

Lorsque la plus-value relève du régime prévu à l'article 150 U du CGI et à l'article 150 VH du CGI, l'abattement pour durée de détention se calcule sur le nombre d'années de détention du bien depuis son acquisition. Dans cette hypothèse, une seule plus-value doit être déterminée selon les règles prévues à l'article 150 U du CGI et à l'article 150 VH du CGI que l'immeuble ait ou non fait successivement partie du patrimoine privé et du patrimoine professionnel au sens de l'article 151 sexies du CGI.