

la déchéance des avantages accordés du fait d'un agrément administratif ou d'une convention passée avec l'État est également encourue lorsque, postérieurement à la date de l'agrément ou de la signature de la convention, le contribuable se rend coupable d'**infractions fiscales** reconnues **frauduleuses** par une décision judiciaire ayant autorité de chose jugée.  
Sanction applicable en cas d'agrément pour **investissement outre-mer** indument obtenu : 91710, précision a.

#### ILLUSTRATIONS

Un retrait d'agrément peut être fondé sur la fourniture de **renseignements inexacts** quant au montant de l'investissement à réaliser (CE 16-4-2010 n° 322260 : RIF 7/10 n° 660). Mais les irrégularités commises par la société bénéficiaire et son dirigeant ne peuvent entraîner ce retrait dès lors que les **investissements** prévus ont été réalisés (CAA Marseille 10-6-2010 n° 07-3352 : RIF 5/11 n° 543).

La décision de retrait d'un agrément peut être contestée de deux manières : par voie de **recours pour excès de pouvoir** et, après expiration du délai de recours pour excès de pouvoir, par voie d'**exception d'illégalité**, à l'appui d'une demande en décharge des impositions qui en découlent (BOI-SI-AGR-10 n° 280).

À l'occasion d'un recours dirigé contre le retrait d'une décision d'agrément, le juge contrôle la **légalité** des conditions posées par l'administration lors de l'octroi dudit agrément (CE 21-4-2000 n° 182106 : RIF 6/00 n° 763).

En cas d'**annulation** de la **décision de justice** ayant conduit à la **délivrance d'un agrément**, l'administration peut **abroger** cet agrément à tout moment avec pour conséquence l'exigibilité de l'imposition due dans des conditions identiques à celles qui auraient prévalu en l'absence d'agrément (CE 19-12-2014 n° 384144 : RIF 3/15 n° 257).

90207

## LISTE DES PRINCIPAUX AGRÈMENTS

Les numéros sont ceux des paragraphes du Mémento où les agréments sont examinés.

90350

<b>Renovation des structures des entreprises</b> (agréments financiers)	n°
Absorption, scission, prise de contrôle de la société mère ou scission partielle et constitution d'un nouveau groupe	40750 s.
Apports partiels d'actif : application du régime des fusions	39265
Transfert des déficits antérieurs à des fusions	39570
<b>Aide à l'aménagement du territoire</b>	
Exonération temporaire de contribution économique territoriale	43584
<b>Développement économique de l'outre-mer</b>	
Investissements dans certains secteurs ou excédant un certain montant	91870, 91940, 91977, 91997 précision f et 92081
<b>Protection du patrimoine artistique et culturel</b>	
Dons d'œuvres d'art et remises d'immeubles à l'État	68920 et 68195
<b>Divers</b>	
Organismes de gestion agréés	87775, 87875 et 87920

## SECTION 2

## LOCATION EN MEUBLÉ

Les personnes qui donnent en location des locaux meublés sont normalement imposables à l'impôt sur le revenu des revenus qu'elles retirent de cette activité ; elles relèvent également, en principe, de la contribution économique territoriale, mais nombre d'entre elles sont exonérées de TVA. Le régime fiscal auquel elles sont soumises comporte un certain nombre de particularités, examinées ci-après, étant précisée que seule est étudiée la location en meublé ou en garni, à l'exclusion (sauf pour la TVA) de l'activité hôtelière.

90420

## A. Impôts directs

### CATÉGORIE D'IMPOSITION

**90485**  
BIC-110900 s

La location en meublé de chambres ou d'appartements est une activité commerciale qui relève, au regard de l'impôt sur le revenu, de la catégorie des **BIC** (et non de celle des revenus fonciers), que l'activité soit exercée à titre habituel ou à titre occasionnel. Si le propriétaire est une société passible de l'impôt sur les sociétés, c'est cet impôt qui est applicable.

**> Précisions** a. La taxation au titre des BIC concerne notamment les particuliers qui assurent l'hébergement et le service du petit déjeuner (« bed and breakfast ») et les personnes qui louent des locaux nus destinés à être loués meublés, participant aux résultats de la location en meublé.  
b. Le régime de la location en meublé s'applique également aux personnes physiques qui détiennent des parts de fonds de placement immobilier (FPI) dont les actifs immobiliers sont donnés en location meublée (voir n° 30515 s.).

### CAS D'EXONÉRATION

**90495**  
CGI  
art. 35 bis, I  
BIC-111340 s

Les personnes qui louent ou sous-louent en meublé, jusqu'au 31 décembre 2026 (Loi 2023-1322 du 29-12-2023 art. 38), une partie de leur **habitation principale** sont exonérées pour la **totalité** des produits retirés de la location lorsque les pièces louées constituent pour le locataire en meublé sa **résidence principale** ou sa **résidence temporaire**, s'il est salarié saisonnier (ce dernier doit justifier d'un contrat de travail visé à l'article L 1242-2, 3° du Code du travail), et que le prix de location est fixé dans des limites raisonnables.

#### ATTENTION

Il résulte de la doctrine administrative que cette condition est réputée remplie si le loyer annuel par mètre carré de surface habitable (charges non comprises) n'excède pas un certain plafond dont le montant diffère selon la région et est réévalué chaque année en fonction de l'indice de référence des loyers du deuxième trimestre de l'année précédente (BOI-BIC-CHAMP-40-20 n° 160). Pour 2024, ces plafonds, qui n'ont selon nous qu'un caractère indicatif, sont fixés à 206 € pour l'Île-de-France et à 152 € pour les autres régions.

**90500**  
CGI  
art. 35 bis, II  
BIC-111560 s

Sont exonérées, jusqu'au 31 décembre 2026 (Loi 2023-1322 du 29-12-2023 art. 38), les personnes qui louent ou sous-louent une partie de leur résidence principale, lorsque le loyer ne dépasse pas **760 € par an** en ce qui concerne les produits de la location habituelle (à la journée, à la semaine ou au mois) à des personnes n'y élisant pas domicile (**chambres d'hôtes**).

**> Précisions** La limite de 760 € s'entend taxes comprises et s'applique au total des recettes provenant de la location et de prestations particulières : téléphone, petit déjeuner (BOI-BIC-CHAMP-40-20 n° 220). Si des prestations annexes présentent un caractère substantiel, l'opération est constitutive d'un louage de services n'ouvrant pas droit à l'exonération (CAA Nantes 11-4-2000 n° 97-653 RIF 9-10/00 n° 1045).

### RÉGIME D'IMPOSITION

**90510**  
RIF-1800 s

Lorsque les produits sont imposables, le régime d'imposition (micro-BIC, auto-entrepreneur, régime simplifié ou régime réel normal) est déterminé d'après les critères de droit commun (n° 11370). Pour l'appréciation du régime **micro-BIC**, à compter de l'imposition des revenus de 2023, il convient de retenir :

- le seuil de 188 700 € pour les **meublés de tourisme classés** au sens de l'article L 324-1 du Code du tourisme et les **chambres d'hôtes** au sens de l'article L 324-3 du même Code. L'abattement forfaitaire pour frais est égal à 71 % ;
- le seuil de 15 000 € pour les **meublés de tourisme non classés**, l'abattement forfaitaire pour frais étant alors égal à 30 % (Loi 2023-1322 du 29-12-2023 art. 45) ;
- le seuil de 77 700 € pour les **autres activités** de location meublée. L'abattement forfaitaire pour frais est égal dans ce cas à 50 %.

#### ATTENTION

Le Gouvernement a annoncé que les **règles d'imposition des loueurs de meublés de tourisme**, issues de la loi de finances pour 2024 précitée, ont été adoptées par « erreur ». Les règles présentées ici devraient donc évoluer.

Lorsque les contribuables relèvent d'un **régime réel** d'imposition, de plein droit ou sur option, des règles particulières s'appliquent selon qu'ils revêtent la qualité de loueur professionnel ou non professionnel (voir n° 90520 s.).

**Précisions a.** Les entreprises qui appliquent un abattement de 7,1 % pour le chiffre d'affaires provenant de la location de meublés de tourisme classés bénéficient d'un abattement supplémentaire de 21 % lorsque :

— ces meublés ne sont pas situés dans des zones géographiques se caractérisant par un déséquilibre important entre l'offre et la demande de logements ;

— et si le chiffre d'affaires hors taxe, ajusté le cas échéant prorata temporis, afférent à l'ensemble des activités de location de locaux meublés n'excède pas 15 000 € au cours de l'année civile précédente (Loi précitée du 29-12-2023 art. 45).

Cette mesure est soumise au respect de la réglementation de minimis (n° 92660).

**b.** Dans le cas où un contribuable exerce des activités relevant des trois limites d'application du régime micro-BIC (n° 11200), celui-ci s'applique de plein droit au titre d'une année si, l'année précédente ou l'avant-dernière année, le chiffre d'affaires global n'excède pas 188 700 € et si :  
— le chiffre d'affaires afférent aux activités de location de meublés de tourisme non classés n'excède pas 15 000 € ;  
— et le chiffre d'affaires afférent aux autres activités de prestations de services n'excède pas 77 700 € (Loi précitée du 29-12-2023 art. 45).

## I. LOUEURS PROFESSIONNELS

### DÉFINITION

La qualité de loueur professionnel est reconnue aux personnes qui remplissent les **conditions cumulatives** suivantes :

— les recettes annuelles tirées de cette activité par l'ensemble des membres du foyer fiscal sont supérieures à 23 000 € ;

— ces recettes excèdent les revenus professionnels du foyer fiscal soumis à l'impôt sur le revenu ;

Sont donc considérées comme non professionnelles les personnes qui ne respectent pas l'une de ces conditions.

**Recettes annuelles.** Pour l'appréciation des limites, l'administration considère que les recettes brutes à comparer au montant de 23 000 € s'entendent du total des **loyers, coursus, charges comprises**, augmenté le cas échéant des **indemnités d'assurance** perçues en cas de défaillance du locataire (BOI-BIC-CHAMP-40-10 n° 110).

Le seuil de recettes s'apprécie en retenant le total des recettes réalisées par les membres d'un même foyer fiscal. Dans les **sociétés de personnes** ou groupements, on retient les recettes revenant à chaque associé au prorata de ses droits dans les bénéfices sociaux (CE 27-7-2006 n° 272397 : RIF 12/06 n° 1493 ; BOI précité n° 140).

En cas de **commencement d'activité** en cours d'année, le montant des recettes doit être ajusté, prorata temporis, distinctement pour chaque immeuble loué, l'année de la mise en location.

### ATTENTION

Selon l'administration, le point de départ est fixé à la date d'acquisition ou d'achèvement de l'immeuble (BOI précité n° 170). Mais le Conseil d'État considère que la date de début d'activité est celle de la signature du bail qui correspond à la première opération d'exploitation de l'entreprise (CE 5-10-2007 n° 293475 : RIF 12/07 n° 1378).

Le montant des recettes doit également être ajusté prorata temporis en cas de **cessation** totale de l'activité de location meublée en cours d'année. Dans ce cas, la comparaison avec les autres revenus professionnels du foyer fiscal devrait pouvoir être faite par rapport aux revenus de l'année précédente lorsque le contribuable ne peut fournir l'estimation exacte du montant de ses revenus jusqu'à la date de cessation.

**Précisions a.** Ces règles sont applicables aux personnes qui louent, **directement ou indirectement** (c'est-à-dire par l'intermédiaire de sociétés ou de personnes apparentées : société de gestion, par exemple), des locaux d'habitation meublés, ainsi que des locaux nus destinés à être loués en meublé, lorsque la location nue présente un caractère commercial en raison des modalités prévues par le contrat de bail (n° 7025 : b).

**b.** Ne sont pas considérées comme des locations meublées les conventions d'hébergement

qui, en raison des services fournis ou proposés, dépassent la simple jouissance du bien (dans le cadre, par exemple, de maisons de retraite, de résidences pour étudiants ou de tourisme). Il s'agit d'opérations de louage de services.

**c.** La circonstance qu'une location en meublé soit consentie au profit d'un organisme de gestion hôtelière ou parahôtelière ne fait pas obstacle à l'application du régime fiscal des loueurs en meublé dès lors que le bailleur n'assume aucun des risques liés à l'exploitation

90520

CGI art. 155, IV  
BIC-XIV-18700 s

90530

(CE 16-10-2009 n° 301235 : RIF 1/10 n° 6). Tel est le cas s'il n'est pas associé aux résultats de son locataire exploitant (BOI-BIC-CHAMP-40-10 n° 20).

d. Le seuil de recettes s'apprécie en tenant compte de l'ensemble des loyers acquis par le contribuable quel que soit le lieu de situation des immeubles, y compris pour les non-résidents (BOI précité n° 115).

**90535 Revenus d'activités du foyer fiscal** Les recettes annuelles retirées de la location en meublé doivent excéder le total des revenus nets professionnels du foyer fiscal (avant déduction des charges du revenu global). Il s'agit en pratique des traitements et salaires, pensions et rentes viagères, bénéfices industriels et commerciaux, autres que ceux tirés de la location en meublé, bénéfices agricoles, bénéfices non commerciaux et revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62 du CGI.

**> Précisions** a. La comparaison des recettes issues de la location meublée avec les revenus du foyer est effectuée en prenant en compte les déficits subis au titre de l'année considérée à hauteur de leur montant imputable sur le revenu global. En revanche, dès lors que le caractère prépondérant de l'activité de location meublée s'apprécie annuellement, les déficits des années antérieures ne peuvent pas être pris en compte (CE 24-10-2014 n° 375358 : RIF 1/15 n° 4; BOI-BIC-CHAMP-40-10 n° 160).

b. Pour apprécier le caractère professionnel d'une activité de loueur en meublé par une SARL non soumise à l'IS, il n'y a pas lieu de tenir compte des loyers inscrits au débit des comptes courants des associés de la SARL qui exploite les biens, en l'absence de contrat de location, de décompte précis des périodes louées et de versement de la taxe de séjour (CAA Paris 9-11-2013 n° 18PA03047; CE (n°) 3-6-2019 n° 426943 : RIF 8-9/19 n° 753).

c. Pour les non-résidents, seuls les revenus du foyer fiscal imposables en France sont pris en compte (BOI précité n° 165).

## RÉGIME FISCAL

**90545** Les déficits retirés de l'activité de location meublée exercée à titre professionnel sont imputables sur le revenu global du contribuable sans limitation, sous réserve que ces déficits ne proviennent pas d'amortissements exclus des charges déductibles (voir n° 9560 s.).

En outre, les déficits non imputés provenant des charges engagées avant le commencement de la location (notamment les charges financières) peuvent être imputés par tiers sur le revenu global des trois premières années de location. Cette possibilité est réservée aux contribuables qui accèdent au statut de loueur professionnel dès la mise en location de l'immeuble et conservent cette qualité durant les trois années en cause (BOI-BIC-CHAMP-40-20 n° 350; BOI-BIC-DEF-20-20 n° 60 à 100).

**90550**

BIC-VII-25835 s

Sous réserve que l'activité soit exercée depuis au moins cinq ans, les plus-values des loueurs professionnels peuvent être exonérées lorsque la moyenne des recettes tirées de la location au titre des exercices clos au cours des deux années civiles qui précèdent la date de clôture de l'exercice de réalisation de la plus-value n'excède pas 90 000 € HT (exonération totale) ou est comprise entre 90 000 € HT et 126 000 € HT (exonération partielle) (n° 18240). Si l'une de ces conditions n'est pas satisfaite, elles sont soumises au régime des plus et moins-values professionnelles, à court ou à long terme, mais lorsqu'ils en remplissent les conditions, les loueurs professionnels peuvent bénéficier des dispositifs en faveur des apports en société d'une entreprise individuelle (voir n° 19710 s.) ou des transmissions à titre gratuit (voir n° 19810 s.).

**Abattement pour durée de détention** : voir n° 18095, précision b.

**> Précisions** Lorsque l'activité a été alternativement exercée à titre professionnel et non professionnel, la plus-value de cession de l'immeuble loué est soumise au régime d'imposition qui correspond au statut du contribuable lors de la transaction (plus-values professionnelles ou plus-values privées) (BOI-BIC-CHAMP-40-20 n° 460).

## 2. LOUEURS NON PROFESSIONNELS

### RÉGIME FISCAL

**90560**

CGI art. 151  
septies, VII  
et 156, I-1<sup>er</sup> ter  
BIC-XIV-19200 s

Les déficits subis par les loueurs en meublé non professionnels ne sont imputables que 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.

Les plus-values et moins-values réalisées par les loueurs non professionnels relèvent du régime des plus-values privées (n° 32000 s.). Il en résulte notamment qu'en cas de mutation à titre gratuit la plus-value n'est pas imposable (BOI-BIC-CHAMP-40-20 n° 290).

Cas où l'activité a été alternativement exercée à titre professionnel et non professionnel, voir n° 90550, Précisions.

Le montant de l'amortissement déductible obéit aux règles exposées n° 9560 s.

90565

90565

90575

CGI art. 199  
services  
IRPP-IV-78000 s

90580

90580

des loyers acquis par le  
soit le lieu de situation  
compris pour les non-  
15). Les dépenses  
tirées de la location en  
fiscal (avant déduction  
aires, pensions et rentes  
la location en meublé,  
et associés mentionnés

caractère professionnel  
en meublé par une SARL  
n'y a pas lieu de tenir  
its au débit des comptes  
de la SARL qui exploite  
de contrat de location, de  
périodes louées et de  
séjour (CAA, Paris, 9-11-2018  
19 n° 426943 : RJF 8-9/19 n° 743).  
ents, seuls les revenus du  
; en France sont pris en  
)

tre professionnel sont  
serve que ces déficits ne  
n° 9560 s.)

ant le commencement  
as par tiers sur le revenu  
ervée aux contribuables  
ation de l'immeuble et  
CHAMP-40-20 n° 350 à 390

plus-values des loueurs  
s tirées de la location au  
it la date de clôture de  
onération totale) ou est  
n° 18240). Si l'une de ces  
; plus et moins-values  
sent les conditions, les  
les apports en société  
e gratuit (voir n° 198104).

e professionnel et non  
; au régime d'imposition  
lues professionnelles ou

1 n° 9560 s.)

t imputables que sur les  
nées suivantes pendant

inels relèvent du régime  
mutation à titre gratuit

non professionnel, voir

n° 9560 s.)

Les contribuables non professionnels peuvent, pour certains investissements, bénéficier d'une réduction d'impôt décrite n° 90575 s. En contrepartie de cette réduction d'impôt, seule pourra faire l'objet d'amortissements déductibles la fraction du prix de revient des immeubles qui excède le montant retenu pour le calcul de la réduction d'impôt. Ainsi, pour un logement dont le prix de revient est de 350 000 €, seule la fraction de ce prix qui excède 300 000 €, soit 50 000 €, fera l'objet d'un amortissement (CGI art. 39 G). Cette limite n'a toutefois de portée que pour la seule détermination du résultat fiscal, la base amortissable en comptabilité restant inchangée.

#### RÉDUCTION D'IMPÔT

Une réduction d'impôt sur le revenu est accordée aux **personnes physiques** fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 41 B du CGI qui ont acquis directement **au plus tard le 31 décembre 2022**, au sein de certaines structures, un **logement neuf** ou en l'état futur d'achèvement ou un logement **achevé** depuis au **moins quinze ans** ayant fait l'objet ou faisant l'objet de **travaux de réhabilitation** ou de rénovation, en vue de sa **location meublée** (dispositif dit « LMNP » ou « Censi-Bouvard »).

L'**achèvement** du logement ou des travaux de réhabilitation ou de rénovation doit intervenir **au plus tard le 1<sup>er</sup> juillet 2025**. S'il s'agit d'un logement acquis en l'état futur d'achèvement après le 1<sup>er</sup> juillet 2021, il doit être achevé dans un délai de quatre ans à compter de l'acquisition (loi 2023-1322 du 29-12-2023 art. 110).

La réduction d'impôt est réservée aux contribuables qui ont la qualité de **loueurs en meublé non professionnels** lors de l'acquisition du logement, même s'ils exercent par la suite cette activité à titre professionnel. Les revenus doivent être imposés dans la catégorie des **bénéfices industriels et commerciaux**, en tant que produits de location meublée, pendant toute la durée de l'engagement de location (BOI-IR-RICI-220-20 n° 190 et 200).

**> Précisions a.** Quelle que soit la nature de l'investissement réalisé, la **date d'acquisition** du logement s'entend de la date de signature de l'acte authentique d'achat (BOI-IR-RICI-220-10-10 n° 50, 80, 140 et 200).

**b.** Les **travaux de réhabilitation** ou de rénovation doivent permettre, après leur réalisation, de satisfaire à l'ensemble des **performances techniques** prévues à l'article 4 de l'arrêté BUDF0320070A du 19 décembre 2003, qu'ils soient réalisés avant ou après l'acquisition. Dans ce dernier cas, s'ils sont réalisés par le

vendeur, un contrat de vente d'immeubles à rénover doit être conclu (CCH art. L 262-1).

**c.** La réduction d'impôt ne s'applique pas aux acquisitions réalisées par l'intermédiaire d'une **société** (BOI-IR-RICI-220-10-10 n° 370). Elle ne s'applique pas non plus aux immeubles dont le **droit de propriété** est **démembré** (voir toutefois n° 90585, Précisions).

**d.** En contrepartie de la réduction d'impôt, l'**amortissement déductible** est pratiqué sur la fraction du prix de revient des immeubles qui excède le montant retenu pour le calcul de la réduction d'impôt (n° 90565).

**Investissements concernés** Ouvrent droit à la réduction d'impôt les acquisitions de logements situés dans l'une des structures suivantes :

- **établissement social ou médico-social** accueillant des **personnes âgées** (CASF art. L 312-1, I-6° : Ehpa, Ehpad, résidences autonomie et petites unités de vie) ou des **adultes handicapés** (CASF art. L 312-1, I-7° : foyers de vie ou foyers occupationnels, foyers d'accueil médicalisés et maisons d'accueil spécialisées) ;

- **résidence avec services pour personnes âgées ou handicapées** ayant obtenu (au plus tard dans les douze mois de la mise en exploitation effective) l'**agrément « qualité »** visé à l'article L 7232-1 du Code du travail ou, pour les investissements réalisés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, l'**autorisation** prévue par l'article L 313-1 du CASF ;

- **ensemble de logements affectés à l'accueil familial salarié** de personnes âgées ou handicapées, géré par un groupement de coopération sociale ou médico-sociale (CASF art. L 444-1 à L 444-9) ;

- **résidence avec services pour étudiants**. Celle-ci doit être occupée à hauteur de 70 % (pourcentage apprécié au cours du quatrième trimestre de chaque année de la période d'engagement de location) par des étudiants ou des apprentis munis d'un contrat de travail et proposer trois au moins des prestations suivantes : petit déjeuner, nettoyage régulier des locaux, fourniture de linge de maison, réception, même non personnalisée, de la clientèle (BOI-IR-RICI-220-10-20 n° 120 à 150) ;

- **établissement de santé** (visé à l'article L 6143-5 du Code de la santé publique) comportant un hébergement et dispensant des **soins de longue durée** à des personnes n'ayant pas leur autonomie de vie et dont l'état nécessite une surveillance médicale constante et des traitements d'entretien.

Ouvrent également droit à l'avantage fiscal les acquisitions de logements situés dans des **résidences de tourisme classées** effectuées jusqu'au 31 décembre 2016, ou jusqu'au 31 mars 2017 à la condition qu'un engagement d'acquisition ait été pris au plus tard le 31 décembre



2016 (signature d'une promesse d'achat ou promesse synallagmatique de vente ou pour les acquisitions en l'état futur d'achèvement, dépôt chez un notaire ou enregistrement au service des impôts d'un contrat préliminaire de réservation) (Loi 2016-1917 du 29-12-2016 art. 69) (nms)

- 90585 Affectation du logement à la location** Le propriétaire doit s'engager à louer, de manière effective et continue, le logement meublé pendant au moins neuf ans à l'exploitant de l'établissement ou de la résidence. Cette location doit prendre effet dans le mois qui suit, selon le cas, la date d'acquisition du logement ou la date d'achèvement de l'immeuble ou des travaux. La durée de neuf ans, décomptée de date à date, court à compter de la prise d'effet du bail initial.
- En cas de **changement d'exploitant** au cours de la période couverte par l'engagement, le logement doit, en principe, être loué au nouvel exploitant (jusqu'au terme de la période) dans un délai d'un mois. Une période de vacance d'un an est toutefois admise dans certains cas de défaillance de l'exploitant précédent (liquidation judiciaire, résiliation ou cession du bail commercial, mise en œuvre par le propriétaire de la clause de résiliation unilatérale en cas de défaut de paiement du loyer) (BOI-IR-RICI-220-20 n° 40 à 130).
- Pour les logements situés dans une **résidence de tourisme classée**, l'engagement de location ne prive pas les propriétaires de la faculté, moyennant certaines conditions, d'occuper temporairement le logement : voir n° 90600.

**Précisions** En cas de démembrement du droit de propriété du logement dû au décès de l'un des membres d'un couple, soumis à imposition commune, le conjoint ou le partenaire survivant, attributaire du bien en pleine propriété ou titulaire de son usufruit, peut reprendre l'engagement de location à sa charge pour la période restant à courir et bénéficier de la réduction d'impôt dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités.

De même, en cas de **modification du foyer fiscal** (mariage, divorce, séparation, conclusion ou rupture d'un Pacs, etc.), l'attributaire du bien ayant ouvert droit à la réduction d'impôt peut demander la reprise de l'engagement de location et le maintien du dispositif à son profit (BOI-IR-RICI-220-20 n° 20).

- 90590 Montant de la réduction d'impôt** La réduction d'impôt est calculée sur le **prix de revient** des logements (c'est-à-dire le prix d'acquisition majoré des frais afférents à l'opération : honoraires de notaire, commissions versées aux intermédiaires, TVA, taxe de publicité foncière, etc.). Pour les logements achevés depuis au moins quinze ans et faisant (ou ayant fait) l'objet de **travaux de réhabilitation**, ce prix tient compte également du montant de ces travaux.
- Le montant des investissements tels que définis ci-dessus est retenu dans la **limite globale** de 300 000 € par an (quel que soit le nombre de logements acquis).
- Le **taux** de la réduction d'impôt est fixé à 25 % pour les **logements acquis en 2009 et 2010**. Pour les **logements acquis en 2011**, le taux de l'avantage fiscal s'établit à 18 % (20 % dans le cas particulier visé précision b ci-après). Pour les **logements acquis à compter de 2012**, le taux de la réduction d'impôt est ramené à 11 % (sauf cas particulier visé précision c ci-après).

**Précisions** a. La date d'acquisition du logement à retenir pour l'appréciation du taux applicable est la date de signature de l'acte authentique d'achat (BOI-IR-RICI-220-30 n° 130).

b. Par exception, pour les investissements réalisés en 2011 qui résultent d'un engagement pris par le contribuable avant le 31 décembre 2010, la réduction d'impôt est calculée au taux de 20 % (cas notamment des contrats de réservation enregistrés chez un notaire ou au service des impôts avant le 31 décembre 2010 et ayant donné lieu à la signature d'un acte authentique avant le 31 mars 2011 : Loi 2010-1657 du 29-12-2010 art. 105, IX).

c. Par exception également, pour les acquisitions réalisées en 2012 qui résultent d'un engagement pris par le contribuable au plus tard le 31 décembre 2011, le taux de la réduction d'impôt reste fixé à 18 % (cas notamment des contrats de réservation enregistrés chez un notaire ou au service des impôts avant le 31 décembre 2011 et ayant donné lieu à la signature d'un acte authentique au plus tard le 31 mars 2012).

d. Lorsque le logement est détenu en indivision, chaque indivisaire bénéficie de la réduction d'impôt dans la limite de la quote-part du prix de revient de ce logement correspondant à ses droits dans l'indivision.

e. Lorsque l'acquisition du logement ou les dépenses de travaux de réhabilitation sont subventionnées, la base de la réduction d'impôt doit être diminuée du montant total de la subvention.

- 90595 Imputation de la réduction d'impôt** La réduction d'impôt est accordée au titre des revenus :
- de l'année d'achèvement (sur cette notion, voir n° 41966, précision a) du logement (ou de celle de son acquisition si elle est postérieure) pour les logements acquis neufs, en l'état futur d'achèvement ou réhabilités ;

de l'année d'achèvement des travaux de réhabilitation pour les logements faisant l'objet de tels travaux.

Elle est répartie sur neuf années, à raison d'un neuvième de son montant chaque année. Lorsque la fraction imputable au titre d'une année d'imposition excède l'impôt dû par le contribuable au titre de cette même année, le solde peut être imputé sur l'impôt sur le revenu dû au titre des années suivantes, jusqu'à la sixième année inclusivement. Les fractions ainsi reportées s'imputent en priorité en retenant d'abord les plus anciennes. (BOI-IR-RIC-220-30 n° 320).

La fraction de réduction d'impôt imputée chaque année (selon les modalités définies n° 2255) prise en compte dans le calcul du **plafonnement global** des avantages fiscaux (n° 4840 s.).

**> Précisions** Un contribuable ne peut pas, pour un même logement, bénéficier à la fois de la présente réduction d'impôt et de celles prévues en faveur des investissements locatifs réalisés outre-mer (n° 91850 s. et 92010 s.).

**Obligations des investisseurs** La déclaration d'ensemble des revenus de l'année au titre de laquelle le bénéfice de la réduction d'impôt est demandé **pour la première fois** doit comporter l'engagement de location visé n° 90585 (engagement souscrit directement dans la déclaration). Le contribuable doit, par ailleurs, joindre à cette déclaration, lorsqu'elle est souscrite sur support papier (n° 3675), la copie du bail et celle de l'acte authentique d'acquisition du logement. D'autres documents, spécifiques à la nature de l'investissement réalisé, doivent, le cas échéant, être produits soit en même temps que la déclaration sur support « papier », soit (s'ils ont été établis par des tiers : n° 3675, précision b) sur demande de l'administration.

En cas de **changement d'exploitant** au cours de la période couverte par l'engagement de location, le contribuable doit joindre à sa déclaration des revenus de l'année au cours de laquelle ce changement intervient une copie du bail conclu avec le nouvel exploitant (CGI ann. III art. 46 AZA nonies).

**Reprise de la réduction d'impôt** La réduction d'impôt fait l'objet d'une reprise (selon les modalités décrites n° 2280, a) en cas de non-respect de l'une des conditions auxquelles est subordonnée son application, notamment en cas de rupture de l'engagement de location ou de cession du logement pendant la période d'engagement de location.

Toutefois, aucune reprise n'est opérée lorsque la rupture de l'engagement de location ou la cession du logement résultent de l'**invalidité** (classée en 2<sup>e</sup> ou 3<sup>e</sup> catégorie), du **licenciement** ou du **décès** du contribuable ou de l'un des membres du couple soumis à imposition commune ou encore de l'**expropriation pour cause d'utilité publique** de l'établissement ou de la résidence dans lequel se situe le logement.

Il est, par ailleurs, admis que les logements situés dans une **résidence de tourisme classée** peuvent être **occupés par leur propriétaire** sans que cela remette en cause le bénéfice de l'avantage fiscal. Cette occupation doit donner lieu au versement à l'exploitant de la résidence d'un loyer au moins égal à 75 % du prix public. Lorsque le règlement s'opère par compensation avec les loyers que l'exploitant doit pour sa part au propriétaire, la durée des séjours ne doit pas excéder huit semaines par an et ne pas entraîner une minoration du **revenu foncier déclaré** (BOI-IR-RIC-220-10-20 n° 110).

**> Précisions** La modification du **foyer fiscal** (mariage, divorce, séparation, conclusion ou rupture d'un Pacs, etc.) entraîne la reprise de la réduction d'impôt, sauf si le nouvel attributaire du bien reprend l'engagement de location (n° 90585, Précisions) ou si, en cas de divorce, les ex-époux conservent en indivision le bien acquis au cours de leur mariage (BOI-IR-RIC-220-20 n° 20).

## B. TVA

### CHAMP D'APPLICATION

Les locations occasionnelles, permanentes ou saisonnières de logements meublés ou garnis à usage d'habitation sont en principe exonérées de TVA.

**Locations imposables** Seules sont imposables les catégories d'opérations suivantes.

**a.** Les prestations d'hébergement fournies dans le cadre du **secteur hôtelier** ou de secteurs ayant une fonction **similaire (hôtel, auberge, résidence de tourisme, gîtes ruraux, meublés de tourisme, etc.)**, si elles remplissent les conditions cumulatives suivantes :

- elles sont offertes au client pour une durée n'excédant pas 30 nuitées (sans préjudice de la possibilité, pour le professionnel, de proposer au client de réserver sur une durée plus longue) ;

90598

90600

90615

CGI  
art. 261 D, 4<sup>e</sup>  
TVA-XV-32750 s

90620

elles comprennent au moins trois des prestations parmi le petit déjeuner, le nettoyage régulier des locaux, la fourniture de linge de maison et la réception, même non personnalisée, de la clientèle (voir également les précisions ci-dessous).

**b.** Les locations de logements meublés à **usage résidentiel** dans le cadre de secteurs autres que le secteur hôtelier ou similaire (**résidences étudiants, résidences seniors, etc.**) dès lors qu'elles sont assorties de trois des prestations mentionnées ci-dessus.

**c.** Les **locations de locaux** (nus, meublés ou garnis) consenties à l'**exploitant d'un établissement d'hébergement** entrant dans l'une des deux catégories ci-dessus, à l'exclusion de celles consenties à des exploitants de **logements-foyers** mentionnés à l'article L 633-1 du Code de la construction et de l'habitation dont l'activité n'ouvre pas droit à déduction.

**>Précisions** **a.** Les règles de taxation des locations meublées à usage d'habitation ont été redéfinies par l'article 84 de la loi 2023-1322 du 29 décembre 2023, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2024, à la suite d'un avis du Conseil d'État qui a considéré que les anciennes dispositions de l'article 261 D, 4<sup>o</sup> du CGI étaient partiellement incompatibles avec les objectifs de l'article 135 de la directive TVA (CE avis 5-7-2023 n° 471877 : RIF 10/23 n° 709). Elles distinguent désormais le secteur hôtelier ou similaire du secteur résidentiel, étant précisé que les prestations d'hébergement dans le secteur hôtelier (ou assimilé) qui ne comprennent pas trois

des prestations mentionnées ci-dessus (et qui sont, donc, en principe exonérées) devraient pouvoir être soumises à la TVA en s'appuyant sur cet avis du Conseil d'État, sous réserve d'établir que ces prestations sont assimilables à des prestations d'hébergement hôtelier.

**b.** Les dispositions ci-dessus ne remettent pas en cause l'exonération de TVA prévue à l'article 261, 7-1<sup>o</sup>-b du CGI qui s'applique de plein droit aux associations et organismes sans but lucratif exerçant une activité d'hébergement lorsque les critères de non-lucrativité décrits n° 89400 s. sont satisfaits.

**90625 Locations exonérées** L'énumération faite n° 90620 étant limitative, les personnes physiques ou morales qui ne peuvent être rattachées à aucun des cas d'imposition mentionnés se trouvent obligatoirement exonérées **sans** possibilité d'option.

Il en est ainsi tout spécialement des particuliers qui louent en meublé, de manière occasionnelle ou permanente, une résidence secondaire, un logement touristique ou une partie de leur résidence principale, sans offrir a minima un ensemble de services (n° 90620, a et b).

**>Précisions** **a.** Les personnes qui fournissent des **prestations annexes** (mais qui, par hypothèse, n'entrent pas dans les prévisions des a et b du n° 90620) restent taxables à ce titre (petit déjeuner, nettoyage régulier des locaux, etc.) et au taux propre à ces prestations, sauf à bénéficier de la franchise en base (n° 53780 s.) (BOI-TVA-CHAMP-30-10-50 n° 120; sur les critères prévus par l'article 257 ter du CGI permettant de déterminer si l'on est en présence d'une

opération unique ou d'opérations dissociables, voir n° 46478 s.).

**b.** L'exonération de TVA n'emporte aucune conséquence en matière d'impôts directs.

**c.** En revanche, elle emporte, le cas échéant, soumission du prix de location à la contribution sur les revenus locatifs (n° 90690).

**d.** S'agissant de la mise à disposition de caravanes, tentes, mobil-homes ou habitations légères de loisirs, voir n° 90645.

## RÈGLES D'IMPOSITION

**90635** Qu'elles procèdent à une **location en meublé « directe »** (cas, par exemple, d'un exploitant hôtelier) ou **« indirecte »** (cas des **investisseurs** procédant à la location de locaux meublés ou nus dont la destination finale est le logement meublé que, pour l'application de la TVA, l'article 260 D du CGI assimile aux loueurs en meublé « directs »), les personnes visées n° 90620 suivent les mêmes règles d'imposition.

Les locations en meublé sont **imposables en France**, comme les autres opérations d'hébergement, dès lors que les immeubles y sont situés, y compris donc si elles sont faites au profit de personnes ne résidant pas en France (n° 49970). Pour le taux applicable à ces opérations, voir n° 90640 s.

Les loueurs en meublé peuvent **déduire** dans les conditions de droit commun la taxe ayant grevé leurs acquisitions de biens et services. Autrement dit, ils peuvent soit imputer cette taxe, soit en demander le remboursement.

Les obligations **déclaratives et comptables** des loueurs en meublé sont, à titre général, les mêmes que celles des autres assujettis à la TVA et dépendent du régime d'imposition dont ils relèvent.

**>Précisions** **a.** S'agissant des limites à retenir par ces loueurs en meublé pour l'application de la franchise en base et du régime simplifié, voir n° 53750.

**b.** Le **service des impôts** dont dépendent les loueurs en meublé est normalement celui du lieu du meublé (en cas de pluralité de meublés, le service compétent est soit celui du lieu de résidence du redevable, soit celui du lieu de situation du meublé le plus important). Les loueurs en meublé qui exercent une autre activité taxable relèvent du service compétent pour cette autre activité.



**Taux** Le **taux intermédiaire** de 10 % est en principe applicable aux prestations relatives à la fourniture d'hébergement dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire et aux locations meublées à usage résidentiel imposables (n° 90620). Toutefois, la fourniture de logement dans certains établissements sociaux et médico-sociaux bénéficie du taux réduit de 5,5 % (voir n° 90650).

Le **taux intermédiaire** s'applique aux opérations taxables de **crédit-bail** portant sur des locaux d'hébergement passibles de ce taux.

**>Précisions** a. Sont passibles du **taux normal** les prestations d'hébergement fournies par des établissements qui n'ont pas pour **objet principal** la fourniture du logement (BOI-TVA-LIQ-20-20 n° 230, doctrine confortée par CE 22-5-2002 n° 226954 : RIF 8-9/02 n° 922 ; CAA Versailles 17-12-2019 n° 18VE00863 et 18VE02573 ; RIF 6/20 n° 527).

b. Tous les **services annexes facturés en sus** (petit déjeuner dans les établissements d'hébergement, téléphone, garage, blanchissage, soins esthétiques, etc.), toutes les **ventes** (cartes postales, bibelots) ainsi que les **recettes annexes** (publicité, locations de vitrines, de salles) doivent être imposés au **taux** qui leur est propre (BOI-TVA-LIQ-20-20-10-10 n° 50).

La fourniture de **caravanes**, tentes, **mobil-homes** ou habitations légères de loisirs assimilés à des installations fixes, **spécialement aménagés** et exclusivement réservés à l'habitation, est considérée comme une fourniture de logement soumise de plein droit à la TVA au **taux normal**. Cette activité peut toutefois être soumise au **taux intermédiaire** lorsque la fourniture de logement est effectuée dans des **terrains de camping classés** (BOI-TVA-LIQ-20-20-10-30 n° 10).

**>Précisions** Les locations de matériels ou biens meubles tels que caravanes automotrices ou non, roulottes hippomobiles, house-boats (bateaux de plaisance habitables affectés à la navigation en rivière) relèvent en revanche obligatoirement du **taux normal** (BOI-TVA-LIQ-20-20 n° 230).

Dans les **maisons de retraite** et les **établissements accueillant des personnes handicapées**, le **taux réduit** de 5,5 % s'applique à la fourniture du logement et de la nourriture, ainsi qu'aux prestations exclusivement liées, d'une part, à l'état de dépendance des personnes âgées et, d'autre part, aux besoins d'aide des personnes handicapées, hébergées dans ces établissements et qui sont dans l'incapacité d'accomplir les gestes essentiels de la vie quotidienne. Les forfaits soins dans les maisons de retraite sont exonérés (n° 47175). De même, bénéficie du **taux réduit** la fourniture de logement et de nourriture dans les **logements-foyers**, les **établissements** de réadaptation, de préorientation et de **rééducation professionnelle**, les **centres d'accueil** visés à l'article L 312-1, I-8° du CASF (centres d'accueil d'urgence, notamment) et les **foyers de jeunes travailleurs**.

Le **taux** de 5,5 % s'applique également aux prestations d'hébergement et d'accompagnement social rendues dans les **résidences hôtelières à vocation sociale** mentionnées à l'article L 631-11 du Code de la construction et de l'habitation s'engageant à réserver plus de 80 % de leurs **logements** à des personnes désignées par le représentant de l'État dans le département ou à des **publics particulièrement fragiles** (personnes aux revenus faibles, sans-abri ou en détresse ; demandeurs d'asile) mentionnés au troisième alinéa de l'article L 631-11 précité. Les prestations de restauration fournies par ces résidences et les prestations d'hébergement et de restauration fournies par les résidences hôtelières à vocation sociale qui ne prennent pas un tel engagement demeurent soumises au **taux intermédiaire**.

**>Précisions** a. En ce qui concerne les **maisons de retraite**, l'administration considère que seuls les établissements hébergeant des personnes âgées qui ont été dûment autorisés en application de l'article L 312-1 du CASF peuvent bénéficier du **taux réduit** de 5,5 % (BOI-TVA-LIQ-20-20-10-10 n° 110). Le Conseil d'État considère, quant à lui, indépendamment de toute question de délivrance ou non d'une autorisation, que les maisons de retraite s'entendent des établissements sociaux ou médico-sociaux

Toutefois, des **prestations annexes** comprises dans le prix du séjour peuvent être considérées comme **accessoires** à l'hébergement et soumises, comme celui-ci, au **taux intermédiaire**. Ainsi jugé à propos de l'accès à un complexe aquatique situé dans un **village de vacances** (CE 24-6-2015 n° 365849 : RIF 10/15 n° 779) et de l'accès à des équipements sportifs, des espaces de détente et des mini-clubs proposés par un club de vacances (CAA Versailles 5-4-2011 n° 09VE04193 : RIF 10/11 n° 1040).

c. Sur le **taux** applicable en Corse, voir n° 92380.  
d. En ce qui concerne le **taux** applicable aux services de restauration proposés par certains établissements d'hébergement, voir n° 53195.

## 90640

CGI art. 279, a  
TVA-XV-33495 s

## 90645

TVA-XV-33650 s

## 90650

CGI  
art. 278-0  
b5, c  
TVA-XV-33900 s

destinés à l'hébergement des personnes âgées et mentionnés au 6° de l'article L 312-1, I du CASF et qui sont régis par les dispositions de ce Code (CE 18-3-2019 n° 409652 : RIF 6/19 n° 532).

b. S'agissant des établissements visés ci-dessus bénéficiant du **taux réduit** pour la fourniture de nourriture, ce **taux** s'applique non seulement aux repas fournis aux pensionnaires, mais également aux prestations de restauration rendues par les sociétés de restauration collective à ces établissements (BOI précité n° 30).

## C. Autres impôts

### IMPÔTS DIRECTS LOCAUX

90670

CGI art. 1459  
CET-II-46800 s

**Contribution économique territoriale** La location de locaux meublés constitue une activité professionnelle imposable à la cotisation foncière des entreprises (et, corrélativement, jusqu'en 2026, à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises pour les redevables dont le chiffre d'affaires excède la limite indiquée n° 43860).

Échappent, toutefois, à l'imposition en vertu de dispositions expresses de la loi :

- a. Les personnes louant **accidentellement** en meublé (et sans aucun caractère périodique) une partie de leur **habitation personnelle** ;
- b. Les personnes louant ou sous-louant en meublé une **partie de leur habitation principale** (même à titre habituel), à condition que le prix de la location demeure fixé dans des limites raisonnables et que les pièces louées constituent **pour le locataire sa résidence principale** ;
- c. Les personnes qui louent des locaux faisant partie de leur **habitation personnelle** et classés « **meublés de tourisme** » au sens de l'article L 324-1 du Code du tourisme ;
- d. Les **personnes autres** que celles visées ci-dessus qui louent ou sous-louent en meublé tout ou partie de leur **habitation personnelle**, par exemple, les propriétaires qui donnent en location leur résidence secondaire quelques semaines par an ou ceux qui louent des chambres d'hôtes dépendant de leur résidence personnelle (Rép. Prat : AN 16-4-2013 n° 8234).

► **Précisions** a. Par « **habitation personnelle** », on entend l'habitation, principale ou secondaire, dont le contribuable se réserve la jouissance ou la disposition en dehors de la période de location. Le simple classement de tout ou partie de l'habitation personnelle en chambres d'hôtes ne suffit pas à faire entrer les locaux dans le champ de l'exonération (CE 9-10-2019 n° 417676 : RJF 1/20 n° 35).

b. Dans les cas visés aux a et b ci-dessus, l'exonération s'applique de plein droit à la CFE comme à la CVAE (voir n° 43870). Dans les cas visés aux c et d, l'exonération de CFE s'applique

sauf délibération contraire des collectivités bénéficiaires de la cotisation. L'exonération est susceptible de s'appliquer également à la CVAE, sur demande du redevable, sauf délibération contraire des collectivités concernées prise avant le 1<sup>er</sup> janvier 2024 (voir n° 43875). Dans tous les cas, la décision de la collectivité — qui ne porte que sur la part de cotisation qui lui revient et peut concerner une ou plusieurs des catégories de loueurs en meublé en cause — doit intervenir avant le 1<sup>er</sup> octobre d'une année pour s'appliquer à compter du 1<sup>er</sup> janvier de l'année suivante.

90675

CGI art. 1407  
HAB-I-6200 s  
et HAB-II-1500 s

**Taxe d'habitation** Les propriétaires et principaux locataires ne sont pas redevables de la taxe d'habitation sur les résidences secondaires et autres locaux meublés non affectés à l'habitation principale pour les locaux qu'ils louent ou sous-louent en meublé lorsque ces locaux ne constituent pas leur **habitation personnelle** et, étant **spécialement aménagés pour la location**, sont en principe imposables à la cotisation foncière des entreprises (n° 90670).

Dans les autres cas, les propriétaires ou principaux locataires qui louent ou sous-louent des locaux en meublé sont imposables à la taxe suivant les règles générales (n° 43020 s.), c'est-à-dire lorsqu'ils conservent la disposition ou la jouissance des locaux et que ces derniers ne constituent pas leur habitation principale. Toutefois, les communes ont la faculté d'exonérer totalement de la taxe les locaux classés « **meublés de tourisme** », au sens de l'article L 324-1 du Code du tourisme et les **chambres d'hôtes** au sens de l'article L 324-3 du même Code situés dans les **zones de revitalisation rurale** (ZRR : n° 92540), ou dans les **zones France ruralités revalorisation** (ZFRR : n° 92540) pour les impositions établies à compter de 2025 (loi 2023-1322 du 29-12-2023 art. 73).

► **Précisions** a. Le propriétaire ou le principal locataire qui donne en location ou en sous-location un local meublé, une partie de l'année (location saisonnière) est imposable à la taxe d'habitation sur les résidences secondaires et autres locaux meublés non affectés à l'habitation principale, même s'il est assujéti à la cotisation foncière des entreprises, dès lors qu'il entend, au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition, se réserver la disposition du local, pour lui-même ou pour ses proches, l'autre partie de l'année (CE 2-7-2014 n° 369073 : RJF 10/14 n° 905).

b. Les **locataires** ou sous-locataires de logements loués en meublé qu'ils occupent de manière permanente et exclusive à un autre titre que l'habitation principale, et dont ils conservent la disposition même pendant leurs absences, sont normalement imposables à la taxe d'habitation sur les résidences secondaires et autres locaux meublés non affectés à l'habitation principale suivant les règles générales. Il en est ainsi alors même que le loueur est passible de la cotisation foncière des entreprises à raison de la location. Mais lorsque l'occupation n'est que temporaire ou en cas de séjours limités, aucune taxe d'habitation n'est due par les locataires.

c. Pour bénéficier de l'exonération en faveur des locaux situés en ZRR ou en ZFRR, le redevable de la taxe doit produire au service des impôts, avant le 1<sup>er</sup> janvier de chaque année, une **déclaration** accompagnée de tous les éléments justifiant de l'affectation des locaux.

**Taxe foncière sur les propriétés bâties** Les exonérations de longue durée prévues en faveur des constructions neuves de **logements sociaux** (n° 41995 s.) et des logements sociaux acquis à usage locatif avec le concours financier de l'État ou avec une subvention de l'Agence nationale pour la rénovation urbaine (n° 42000) ne sont pas susceptibles de s'appliquer aux logements destinés à être loués en meublé (sous réserve du cas des logements-foyers).

Les communes et les établissements publics de coopération intercommunale peuvent exonérer totalement de la taxe les **hôtels** (pour les locaux affectés exclusivement à une activité d'hébergement), les locaux classés « **meublés de tourisme** » au sens de l'article L 324-1 du Code du tourisme et les **chambres d'hôtes** au sens de l'article L 324-3 du même Code situés dans les **zones de revitalisation rurale** (ZRR : n° 92540), ou dans les **zones France ruralités revalorisation** (ZFRR : n° 92540) pour les impositions établies à compter de 2025 (loi 2023-1322 du 29-12-2023 art. 73). Le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect des règles européennes concernant les aides « de minimis » (n° 92660 s.).

➤ **Précisions** L'exonération susvisée est subordonnée à une déclaration annuelle (n° 90675, précision c).

Dans les départements d'outre-mer, elle ne peut pas se cumuler avec l'abattement visé n° 91530; c. Le cas échéant, l'entreprise doit opter.

#### CONTRIBUTION SUR LES REVENUS LOCATIFS

Lorsqu'ils sont exonérés de TVA (n° 90615 s.) ou lorsqu'ils bénéficient de la franchise en base (n° 90635, précision a), les loueurs en meublé sont, en principe, redevables de la contribution sur les revenus locatifs (CRL), s'il s'agit des **personnes morales** énumérées n° 74805 et si les locaux sont situés dans des immeubles achevés depuis quinze ans au moins (n° 74800 s.).

➤ **Précisions** a. Les locations effectivement soumises à la TVA sont exonérées de la contribution.

Autres exonérations : voir n° 74815.

b. La contribution est due sur la **totalité du loyer** (y compris ce qui correspond au prix des meubles).

Pour les locations saisonnières, ce sont les loyers stipulés pour la seule période de location (en faisant masse des différents contrats afférents au même logement) qui sont pris en compte pour apprécier si le seuil d'application de la contribution est ou non franchi.

#### IMPÔT SUR LA FORTUNE IMMOBILIÈRE

Les locaux d'habitation loués meublés ou destinés à être loués meublés entrent dans le champ d'application de l'impôt sur la fortune immobilière (IFI).

Ils peuvent toutefois être considérés comme des **actifs professionnels** exonérés d'IFI (n° 72650 s.) dans les conditions suivantes.

Si l'activité de location meublée est exercée par une **personne physique**, l'activité doit être exercée à titre principal et le redevable doit réaliser plus de 23 000 € de recettes annuelles et retirer de cette activité plus de 50 % de ses revenus. L'appréciation du seuil de 50 % s'effectue par rapport à l'ensemble des revenus professionnels du foyer fiscal (TS, BIC, BNC, BA, revenus des gérants majoritaires visés à l'article 62 du CGI).

Si l'activité de location meublée est exercée par une **société**, l'exonération au titre des actifs professionnels est subordonnée au respect des conditions visées n° 72800 (société de personnes dans laquelle le redevable exerce son activité professionnelle principale) et n° 72810 s. (société IS dirigée par le redevable). Les **immeubles** (ou droits immobiliers) détenus par le redevable et affectés à l'activité de location meublée de la société sont alors exonérés à hauteur de la participation de l'intéressé dans cette société. Lorsque les immeubles appartiennent à la société, les titres détenus par le redevable sont exonérés à hauteur de la fraction de leur valeur représentative des immeubles en cause.

➤ **Précisions** a. Selon l'administration, lorsqu'un loueur en meublé professionnel exerce une activité salariée ou une autre profession à plein temps, l'activité de location ne peut pas en général être considérée comme la profession principale, même si elle procure des revenus supérieurs aux autres revenus de l'intéressé (BOI-PAT-IFI-30-10-10-30 n° 20).

b. Le redevable peut également prétendre à l'exonération lorsque les **immeubles** affectés à la location meublée (que l'activité soit exercée

en nom propre ou au sein d'une société) sont détenus au travers d'une société (une SCI par exemple). Les parts ou actions représentatives de ces biens sont exonérées sous les mêmes conditions que les biens eux-mêmes.

c. Pour apprécier le seuil de 50 %, il convient de retenir, non les recettes brutes tirées de l'activité de location meublée professionnelle, mais le bénéfice industriel et commercial net annuel dégagé par cette activité (Cass. com. 20-12-2023 n° 22-17 612 F-B).

**90680**

FB-II-22980;  
FB-II-24170  
et FB-II-27510

**90685**

CGI  
art. 1383 E bis  
FB-II-50000 s

**90690**

IMMO-VI-400,  
4330 et 4335

**90700**

CGI  
art. 975, V-1°  
ENR-XIII-8730 et  
ENR-XIII-14600 s

**90710**

TD-XVI-4880 s

**PRÉLÈVEMENTS SOCIAUX**

Les loueurs en meublé répondant aux critères d'assujettissement aux cotisations de sécurité sociale (voir Mémento social n° 79925) sont soumis à la CSG et à la CRDS au titre des **revenus d'activité** (n° 34350 s.).

Ceux qui ne répondent pas à ces critères sont assujettis à la CSG à la CRDS et au **prélèvement de solidarité** au titre des revenus du patrimoine et assimilés (n° 34550 s.).

**SECTION 3****FIDUCIE****GÉNÉRALITÉS****90780**

DC-IX-50000 s

Introduite en droit français par la loi 2007-211 du 19-2-2007, la fiducie est l'opération par laquelle un ou plusieurs constituants transfèrent la propriété de biens, de droits ou de sûretés leur appartenant à un ou plusieurs fiduciaires qui sont chargés de les gérer dans un but déterminé en les tenant séparés de leur patrimoine propre et de les restituer à une date donnée (C. civ. art. 2011 à 2030).

En pratique, la fiducie peut être utilisée afin de **garantir une créance** (fiducie-sûreté), comme instrument de **gestion d'un patrimoine** (fiducie gestion) ou pour **transmettre un patrimoine à titre onéreux** (fiducie transmission). En revanche, l'utilisation de la fiducie par les particuliers en vue de la transmission d'un patrimoine à titre gratuit (fiducie libéralité) est **interdite**.

La faculté de recourir à une fiducie à des fins de garantie ou de gestion est ouverte aux **personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés** ainsi qu'aux **personnes physiques** et aux **personnes morales non soumises à l'impôt sur les sociétés**.

Par ailleurs, la loi réserve l'exercice de la **fonction de fiduciaire** à certains organismes réglementés (tels que les établissements de crédit, les entreprises d'investissement et les entreprises d'assurance) et aux avocats, étant précisé que les sommes perçues par ces derniers en qualité de fiduciaire relèvent de la catégorie des bénéfices non commerciaux (n° 13210).

Un **registre national** des fiducies centralise les informations relatives aux **contrats conclus** (Décret 2010-219 du 2-3-2010 modifié par le décret 2020-118 du 12-2-2020).

**A. Impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés****1. CONSTITUANT EXERÇANT UNE ACTIVITÉ PROFESSIONNELLE****90800**

Le transfert de biens en fiducie sous le régime de faveur de neutralité fiscale peut concerner aussi bien les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés que les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu. Ce régime de neutralité s'applique dans des conditions identiques à toutes les entreprises, sous réserve de certaines particularités propres à l'impôt sur le revenu.

Le transfert dans un patrimoine fiduciaire de l'**ensemble des éléments** d'actif et de passif d'une **entreprise individuelle** peut être placé sous le régime de neutralité prévu à l'article 238 quater B du CGI, de même que le transfert de **parts de sociétés de personnes** détenues par des associés professionnels au sens de l'article 151 nonies du CGI (n° 37675).

**CONSTITUTION DE LA FIDUCIE****90845**

CGI art. 238

quater B

DC-IX-51250 s

**Conditions et modalités d'application du régime spécial** Les **plus-values** constatées à l'occasion du transfert des actifs dans le patrimoine fiduciaire sont neutralisées selon des modalités calquées sur le régime spécial des fusions, sous réserve du respect des **conditions** suivantes :

- le constituant exerce une activité industrielle, commerciale ou artisanale (au sens des articles 34 et 35 du CGI), sans distinguer selon qu'elle est exercée à titre professionnel ou non, une activité agricole (au sens de l'article 63 du CGI), une activité professionnelle non commerciale (au sens de l'article 92, 1 du CGI) ou une activité civile soumise à l'impôt sur les sociétés ;
- les biens ou droits transférés en fiducie doivent être inscrits à l'actif du bilan du constituant (ou au registre des immobilisations) ;