

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 76 DU 30 JUILLET 2009

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

4 F-3-09

INSTRUCTION DU 28 JUILLET 2009

BIC. DISPOSITIONS PARTICULIÈRES. LOCATION EN MEUBLE.
ARTICLE 90 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2009.
ARTICLE 15 DE LA DEUXIÈME LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2009.

(C.G.I., art. 39 G, 50-0, 151 septies, 156)

NOR : ECE L 09 10046 J

Bureau B 1

ECONOMIE GÉNÉRALE DE LA MESURE

L'article 90 de la loi de finances pour 2009 (n° 2008-1425 du 27 décembre 2008) et l'article 15 de la deuxième loi de finances rectificative pour 2009 (n° 2009-431 du 20 avril 2009) aménagent le régime fiscal des loueurs en meublé.

En premier lieu, ils modifient les conditions à satisfaire pour que la location meublée soit considérée comme exercée à titre professionnel, de façon à exclure de cette qualification ceux des contribuables pour qui cette activité relève en réalité de la gestion de leur patrimoine.

En deuxième lieu, ils adaptent les modalités d'application à la location meublée, d'une part, du régime des plus-values professionnelles, d'autre part, du régime de la micro-entreprise, de façon à rapprocher la charge fiscale qui en résulte de celle qui serait constatée, en revenus fonciers, pour la location nue.

En troisième lieu, ils instaurent, dans certains cas, un abattement sur l'assiette amortissable de l'immeuble en contrepartie d'une réduction d'impôt sur le revenu au titre de l'année de son acquisition, de l'achèvement de sa construction ou de l'achèvement de sa réhabilitation.

Ces nouvelles mesures, commentées dans la présente instruction ainsi que d'autres modifications plus techniques, s'appliquent pour la détermination de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2009 et des années suivantes.

•

1. L'article 90 de la loi de finances pour 2009 (n° 2008-1425 du 27 décembre 2008) et l'article 15 de la deuxième loi de finances rectificative pour 2009 (n° 2009-431 du 20 avril 2009) aménagent le régime fiscal des loueurs en meublé.
2. En premier lieu, ils modifient les conditions à satisfaire pour que la location meublée soit considérée comme exercée à titre professionnel, de façon à exclure de cette qualification ceux des contribuables pour qui cette activité relève en réalité de la gestion de leur patrimoine.
3. En deuxième lieu, ils adaptent les modalités d'application à la location meublée d'une part, du régime des plus-values professionnelles, d'autre part, du régime de la micro-entreprise, de façon à rapprocher la charge fiscale qui en résulte de celle qui serait constatée, en revenus fonciers, pour la location nue.
4. En troisième lieu, ils instaurent, dans certains cas, un abattement sur l'assiette amortissable de l'immeuble en contrepartie d'une réduction d'impôt sur le revenu au titre de l'année de son acquisition, de l'achèvement de sa construction ou de l'achèvement de sa réhabilitation.
5. Ces nouvelles mesures, commentées dans la présente instruction ainsi que d'autres modifications plus techniques, s'appliquent pour la détermination de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2009 et des années suivantes. Sauf mention contraire, les articles cités sont ceux du code général des impôts et de ses annexes.

CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION DU REGIME FISCAL DE LA LOCATION MEUBLEE

Section 1 : Périmètre de la location meublée

6. Le régime fiscal de la location meublée est réservé aux locaux comportant tous les éléments mobiliers indispensables à une occupation normale par le locataire.
7. Cependant sont considérées comme des prestations de nature hôtelière ou para-hôtelière, non soumises au régime fiscal de la location meublée, les conventions d'hébergement qui, en raison des services fournis ou proposés, dépassent la simple jouissance du bien. Ainsi, l'exploitant qui fournit ou propose, en sus de l'hébergement, au moins trois des prestations mentionnées au b du 4° de l'article 261 D, à savoir le petit déjeuner, le nettoyage régulier des locaux, la fourniture de linge de maison ou la réception, même non personnalisée, de la clientèle, dans des conditions similaires à celles proposées par les établissements d'hébergement à caractère hôtelier exploités de manière professionnelle, relève du régime de la para-hôtellerie, non du régime fiscal de la location meublée. En revanche lorsque ces services sont fournis ou proposés de manière accessoire et dans des conditions non similaires aux établissements d'hébergement à caractère hôtelier, l'activité relève du régime fiscal de la location meublée. Tel est le cas par exemple si le nettoyage des locaux est effectué uniquement à l'occasion du changement de locataire, si la réception se limite à la simple remise des clés ou si la fourniture de linge n'est pas régulière. Lorsque ces prestations sont proposées par le locataire exploitant et non par le bailleur, l'activité de ce dernier relève du régime fiscal de la location meublée lorsque le contrat le liant à l'exploitant est un contrat de louage de choses et qu'il n'est pas associé aux résultats de son locataire exploitant.
8. La location à un exploitant qui, sous sa seule responsabilité, effectue les prestations de service inhérentes à son activité hôtelière ou para-hôtelière, de lots de copropriété comprenant des parties privatives et des parties communes constituées, outre les dépendances habituelles (hall, parking, voie d'accès...), d'espaces nécessaires à cette activité (salle de restauration, local pour le personnel, salle médicalisée...), relève du régime fiscal de la location meublée lorsque :
 - la location porte sur des locaux à usage d'habitation et ne s'accompagne d'aucune prestation annexe ;
 - la location ne constitue pas pour le bailleur le moyen de participer à la gestion ou aux résultats de la société d'exploitation (les formules de rémunération du bailleur se référant ou combinant des données propres à l'activité, au chiffre d'affaires ou aux résultats de l'entreprise locataire peuvent constituer des moyens de participation à la gestion ou aux résultats) ;
 - la location des parties communes est accessoire à la location meublée et ne donne lieu en elle-même à aucune rémunération. Cette condition est réputée satisfaite lorsque le niveau de loyer des parties privatives correspond au prix du marché.

Section 2 : Exercice de la location meublée à titre professionnel

9. En application des dispositions du VII de l'article 151 septies, l'activité de location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés est exercée à titre professionnel lorsque les trois conditions suivantes sont réunies :

- un membre du foyer fiscal au moins est inscrit au registre du commerce et des sociétés en qualité de loueur professionnel ;
- les recettes annuelles retirées de cette activité par l'ensemble des membres du foyer fiscal excèdent 23 000 € ;
- ces recettes excèdent les revenus du foyer fiscal soumis à l'impôt sur le revenu dans les catégories des traitements et salaires au sens de l'article 79, des bénéfices industriels et commerciaux autres que ceux tirés de l'activité de location meublée, des bénéfices agricoles, des bénéfices non commerciaux et des revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62.

10. Le caractère professionnel ou non-professionnel de la location meublée s'apprécie au niveau du foyer fiscal et doit s'appliquer à l'ensemble des locations meublées du foyer fiscal. Cette qualification ne fait toutefois obstacle ni à la détermination distincte du résultat de l'activité de chacun des époux, ni à la possibilité de chacun des membres du foyer de bénéficier, le cas échéant, du régime d'imposition des micro-entreprises.

Sous-section 1 : Inscription au registre du commerce et des sociétés

11. Pour que la location meublée soit exercée à titre professionnel, il est nécessaire que l'un au moins des membres du foyer fiscal soit inscrit en qualité de loueur en meublé professionnel au registre du commerce et des sociétés (RCS).

12. A contrario, la location meublée n'est jamais considérée comme exercée à titre professionnel lorsque aucun des membres du foyer fiscal n'est inscrit en qualité de loueur en meublé professionnel au RCS, et ce quand bien même les deux autres conditions rappelées au paragraphe n° 9 seraient satisfaites.

13. Il est rappelé qu'il y a lieu de reconnaître la qualité de loueurs en meublé professionnels aux personnes qui, remplissant par ailleurs les conditions relatives au montant des recettes, ne sont pas inscrites au registre du commerce et des sociétés du seul fait du refus du greffe motivé par le caractère non commercial de l'activité. La preuve du motif de ce refus devra être apportée par le contribuable qui présentera à cet effet une copie de la décision du greffe (cf. documentation administrative 4 F 1113, n° 65).

14. Lorsque la location meublée est consentie par une société ou un groupement soumis au régime des sociétés de personnes ou une indivision, il n'est pas nécessaire que ses associés ou membres soient inscrits au RCS en leur nom dès lors que la société bailleuse ou l'indivision y est elle-même inscrite en qualité de loueur en meublé.

15. Lorsque l'un des membres du foyer fiscal est inscrit au RCS ou associé d'une société de personnes inscrite au RCS, la condition d'inscription au RCS est satisfaite pour l'ensemble des membres du foyer fiscal auquel il appartient.

Sous-section 2 : Montant minimal de recettes

16. Les recettes annuelles retirées de l'activité de location meublée par l'ensemble des membres du foyer fiscal doivent excéder 23 000 €. Les recettes sont prises en considération toutes taxes comprises et s'entendent du total des loyers acquis, le cas échéant charges comprises, au sens du 2 bis de l'article 38. Les éventuelles indemnités d'assurance visant à garantir les loyers doivent être prises en compte pour l'appréciation de ce seuil. En revanche, les recettes qui ne sont pas directement liées à l'activité de location ne sont pas prises en compte ; tel est le cas notamment des produits financiers ou des éventuelles subventions perçues pour l'acquisition du bien immobilier.

17. Le montant des recettes à retenir pour déterminer le caractère professionnel de l'activité s'apprécie par année civile, y compris pour les contribuables qui clôtureraient leur exercice en cours d'année.

18. Lorsque plusieurs membres d'un même foyer fiscal, dont les revenus sont imposés sous une cote unique, se livrent à la location directe ou indirecte de locaux meublés ou destinés à être loués meublés, le dépassement éventuel du seuil de 23 000 € s'apprécie au vu du montant total des recettes de location meublée acquises par le foyer fiscal.

19. En revanche, lorsque la location meublée est consentie par une société ou un groupement soumis au régime des sociétés de personnes, le dépassement éventuel du seuil de 23 000 € doit être apprécié non au niveau de la société ou du groupement, mais au niveau des associés, à proportion de leurs droits dans les bénéfices sociaux. Cette règle ne fait pas obstacle à l'appréciation des recettes au niveau du foyer fiscal.

Sous-section 3 : Prépondérance des recettes de location par rapport aux autres revenus

20. Les recettes annuelles retirées de l'activité de location meublée par l'ensemble des membres du foyer fiscal doivent excéder les autres revenus d'activité du foyer fiscal, entendus comme la somme des revenus suivants :

- les traitements et salaires au sens de l'article 79, c'est-à-dire y compris, notamment, les pensions et rentes viagères ;
- les bénéfices industriels et commerciaux autres que ceux tirés de l'activité de location meublée, mais y compris ceux qui ne seraient pas perçus dans le cadre d'une activité professionnelle ;
- les bénéfices agricoles ;
- les bénéfices non commerciaux ;
- les revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62.

21. Il convient de retenir le revenu net de chacune de ces catégories d'imposition, c'est-à-dire après déduction des charges ou abattements. Les revenus exonérés d'impôt ne sont pas retenus. Les déficits éventuels doivent être pris en compte au titre de l'année au cours de laquelle ils sont réalisés à hauteur de leur montant imputable sur le revenu global en application des dispositions de l'article 156. Les déficits des années antérieures ne sont pas pris en compte.

Sous-section 4 : Corrections à apporter aux recettes

A. CORRECTIONS EN CAS DE COMMENCEMENT OU DE CESSATION D'ACTIVITE EN COURS D'ANNEE

22. Lorsque la location meublée d'un local d'habitation débute en cours d'année, les recettes y afférentes sont ramenées à douze mois. La location du local d'habitation est réputée commencer à la date de son acquisition ou, si l'acquisition a eu lieu avant l'achèvement, à la date de cet achèvement. Cette règle s'applique également lorsque le local d'habitation n'était pas affecté à la location meublée dès l'origine ou n'a été inscrit au bilan que postérieurement à son acquisition ou son achèvement. L'ajustement *pro rata temporis* est effectué en fonction du nombre de jours de location par rapport à 365.

23. La date d'acquisition correspond à la date de signature de l'acte authentique constatant le transfert de propriété.

24. Normalement, la preuve de l'achèvement d'une construction devrait résulter du certificat de conformité délivré au constructeur ou du récépissé de la déclaration d'achèvement des travaux. Mais, en pratique, le service est amené à apprécier la date d'achèvement en fonction des éléments d'information en sa possession. À cet égard, le point de savoir à quelle date une construction ou des travaux de reconstruction ou d'addition de construction peuvent être considérés comme terminés est une question de fait dont la solution appelle un examen des circonstances propres à chaque cas particulier. Il se dégage de la jurisprudence du Conseil d'État une règle constante selon laquelle la construction d'un immeuble ou les travaux de reconstruction ou d'addition de construction doivent être tenus pour achevés lorsque l'état d'avancement des travaux est tel qu'il permet une utilisation effective de l'immeuble en cause, c'est-à-dire que les locaux sont habitables.

Monsieur X détient depuis 1990 un immeuble d'habitation qu'il donne depuis son acquisition en location meublée pour un montant de 1 700 € par mois. Monsieur X a, en outre, acquis un immeuble en l'état futur d'achèvement le 1^{er} janvier 2010 et s'inscrit au RCS à cette occasion. Cet immeuble a été achevé le 15 juillet 2011 et mis en location effective le 1^{er} septembre 2011.

*En 2011, Monsieur X a perçu des recettes relatives à cet immeuble s'élevant à 10 000 €, le loyer mensuel s'élevant à 2 500 €. Pour l'application du prorata temporis, la location est réputée avoir débuté le 15 juillet 2011, soit une durée de location de 170 jours. Le montant des recettes à prendre en compte pour l'appréciation du caractère professionnel de l'activité s'élève, en 2010, à 20 400 € et, en 2011, à $20400 + 10000 * 365 / 170 = 41871$ €.*

25. Les recettes doivent également être ajustées *prorata temporis* en cas de cessation totale de l'activité de location meublée, appréciée globalement au niveau du foyer fiscal. Dans ce cas, les recettes afférentes à chacun des immeubles qui sont cédés ou qui cessent d'être loués doivent être ramenées à douze mois. En revanche, si l'un des locaux d'habitation cesse d'être loué en meublé sans que l'activité de location meublée cesse, il n'y a pas lieu d'ajuster *prorata temporis* les recettes provenant de la location de cet immeuble.

Monsieur Y détient deux appartements qu'il donne en location meublée. Le premier est loué pour un loyer mensuel s'élevant à 1 800 €, le second pour un loyer mensuel s'élevant à 1 500 €. Le 1^{er} mars 2014, Monsieur Y cède son premier appartement. Le montant des recettes à prendre en compte pour l'appréciation du caractère professionnel de l'activité s'élève, en 2014, à 21 600 €.

*Monsieur Z détient deux appartements qu'il donne en location meublée. Le premier est loué pour un loyer mensuel s'élevant à 1 800 €, le second pour un loyer mensuel s'élevant à 1 500 €. Le 1^{er} mars 2014, il cède son premier appartement, puis le 31 mai 2014 son second appartement, ce qui met un terme à son activité de location meublée. Le montant des recettes à prendre en compte pour l'appréciation du caractère professionnel de l'activité s'élève, en 2014, à $3600 * 365 / 60 + 7500 * 365 / 151 = 40029$ €.*

B. MESURE TRANSITOIRE

26. Afin d'assurer un passage progressif entre les anciennes et les nouvelles règles de détermination du caractère professionnel de la location meublée, la loi a instauré un mécanisme transitoire pour l'appréciation de la prépondérance des recettes de location par rapport aux autres revenus (cf. n^{os} 20 à 21). Il n'existe en revanche aucun mécanisme transitoire pour l'appréciation du montant minimal de recettes (cf. n^{os} 16 à 19).

27. Ce mécanisme transitoire prend la forme d'une surpondération des recettes afférentes aux locations :

- ayant commencé avant le 1^{er} janvier 2009, le début de la location étant apprécié selon les modalités commentées au paragraphe n° 22 *supra* ;

- ou portant sur un local d'habitation acquis ou réservé avant le 1^{er} janvier 2009 dans les conditions prévues aux articles L. 261-2, L. 261-3, L. 261-15 ou L. 262-1 du code de la construction et de l'habitation, c'est-à-dire acquis à terme, en l'état futur d'achèvement ou en l'état futur de rénovation ou ayant été l'objet d'un contrat préliminaire par lequel le vendeur s'est engagé à le réserver à l'acheteur. Le contrat de réservation n'ayant pas date certaine, il appartient au contribuable de justifier de sa date de signature par tous moyens, par exemple au vu de la date du dépôt de garantie versé en contrepartie de la réservation conformément à l'article R* 261-28 du code de la construction et de l'habitation ou par la production du courrier recommandé de transmission du contrat.

28. La surpondération des recettes ainsi déterminées s'effectue en les multipliant par un coefficient égal à 5, diminué de deux cinquièmes par année écoulée depuis le début de la location, dans la limite de dix années à compter du début de celle-ci. Il est précisé qu'une année s'entend d'une période de douze mois. Le coefficient multiplicateur doit être calculé local d'habitation par local d'habitation et varie en fonction de l'ancienneté de chacun. En cas de début de location en cours de mois, il sera admis que celui-ci soit réputé survenir au premier jour du mois suivant.

29. Ce dispositif transitoire peut se cumuler avec les dispositions applicables en cas de commencement de location ou de cessation d'activité. Dans cette situation, le montant des recettes doit tout d'abord être ramené sur une période de 365 jours. Le montant des recettes ainsi ramené à l'année est ensuite pris en compte pour l'application des règles transitoires de surpondération.

*Monsieur T exerce une activité de location meublée depuis le 14 février 2005. Il a réalisé au cours de l'année 2009 un montant de recettes de 25 200 € (loyer de 2100 € mensuel). Au 1^{er} janvier 2009, le nombre d'années écoulées depuis le début de la location (période de 12 mois) est de 3. Les recettes à retenir pour la période du 1^{er} janvier 2009 au 1^{er} mars 2009 s'élèvent donc à 15 960 € [$2 * 2100 * (5 - 3 * 2/5)$]. A compter du 1^{er} mars 2009, le nombre d'années écoulées depuis le début de la location est de 4.*

Les recettes à retenir pour la période du 1^{er} mars 2009 au 31 décembre 2009 s'élèvent donc à 71 400 € [$10 \times 2100 \times (5 - 4 \times 2/5)$]. Ainsi au titre de 2009, pour l'appréciation du montant minimal de recettes, il conviendra de retenir un montant s'élevant à $15\,960 + 71\,400 = 87\,360$ €.

Monsieur U a acquis un appartement en l'état futur d'achèvement le 1^{er} janvier 2008 et s'est inscrit au RCS à cette date. L'immeuble a été achevé et mis en location le 1^{er} novembre 2009. En 2009, Monsieur U a perçu des recettes afférentes à cet immeuble s'élevant à 5 000 €. S'agissant de l'année de commencement de la location, le montant des recettes doit tout d'abord être ramené à l'année soit $5000 \times 365 / 61 = 29918$ €, soit un montant supérieur à 23 000 €. En 2009, le nombre d'années écoulées depuis le début de la location est nul. Pour l'appréciation de la prépondérance des recettes de location par rapport aux autres revenus, celles-ci seront donc comptées pour le quintuple de leur valeur, soit 149 590 € ($29\,918 \times 5$). Il est rappelé que cette majoration ne s'applique pas pour l'appréciation du montant minimal de recettes.

CHAPITRE 2 : REGIME FISCAL DES LOCATIONS MEUBLEES

Section 1 : Régime fiscal des locations meublées exercées à titre non-professionnel

Sous-section 1 : Règles d'imputation des déficits

30. Le 1^o ter du I de l'article 156 prévoit que les déficits du foyer fiscal provenant de l'activité de location meublée exercée à titre non professionnel¹ ne peuvent s'imputer sur le revenu global².

31. 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.

32. 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 (voir *infra*, paragraphe n° 42).

Sous-section 2 : Régime des plus-values

33. 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 aux articles 150 U à 150 VH pour les plus-values privées. Elles ne relèvent donc pas du régime des plus-values professionnelles.

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

¹ Il est rappelé que le caractère professionnel ou non-professionnel de la location meublée est déterminé au vu des conditions présentées au chapitre premier de la présente instruction. Le fait que le contribuable participe ou non à cette activité de manière personnelle, directe et continue est sans incidence.

² Cette règle s'applique également si l'immeuble est inscrit à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale, cf. DB 4 F 1113, n^{os} 73 et 74.

35. Pour les règles applicables aux plus-values privées, il convient de se reporter à l'instruction administrative 8 M-1-04 et aux instructions administratives la complétant. S'agissant de biens détenus par l'intermédiaire de sociétés de personnes, il est renvoyé à la fiche n° 7 de l'instruction 8 M-1-04, notamment aux n°s 21 à 23.

Sous-section 3 : Amortissement des immeubles ayant ouvert droit à réduction d'impôt

36. 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. Les modalités d'application et les conditions d'octroi de cette réduction d'impôt seront commentées dans une instruction administrative distincte.

37. 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, 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 et sont amortis dans les conditions de droit commun.

38. 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, y compris si le contribuable change de statut et devient loueur en meublé professionnel. Par ailleurs, cette limitation de la déductibilité des amortissements est définitive. Ainsi, les amortissements non déduits en application de l'article 39 G ne pourront l'être ultérieurement. 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 ne sont pas applicables, l'immeuble devant être considéré comme n'ayant pas ouvert droit à réduction d'impôt. En revanche, 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 mais les dispositions de l'article 39 G cessent de s'appliquer à compter de l'année de remise en cause de la réduction d'impôt.

39. 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.

40. 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 n'étant pas applicables.

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 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 $450\,000 - (350\,000 - 11 \times 7\,000) = 177\,000$ €. 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 €.

Section 2 : Régime fiscal applicable aux locations meublées exercées à titre professionnel

Sous-section 1 : Règles d'imputation des déficits

41. 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.

42. 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.

43. 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.

44. 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 (cf. *supra*, n° 22).

45. 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.

Monsieur V acquiert en 2010 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 2010 et de 30 000 € en 2011, qui n'ont pu faire l'objet d'aucune imputation. L'immeuble est achevé et loué à compter du 1^{er} décembre 2012 et l'activité de location meublée présente un caractère professionnel dès l'année 2012. Le déficit au titre de l'année 2012 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 2012. En 2013, 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 2014, 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.

Sous-section 2 : Régime des plus-values

46. 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 duodécies et suivants.

47. Elles sont susceptibles de bénéficier du régime d'exonération défini à l'article 151 septies, 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.

48. 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 à l'instruction administrative 5 K-1-09 en date du 13 mai 2009 commentant ces dispositions.

49. Contrairement aux règles prévues pour le régime des micro-entreprises (cf. *infra*, n°s 56 et suivants), la loi ne dispense pas les gîtes ruraux, les chambres d'hôtes et les meublés de tourisme de ces nouvelles dispositions. Il est toutefois rappelé que ces activités peuvent relever du régime de la para-hôtellerie en raison des prestations annexes offertes (cf. *supra* n° 7) et conséquemment des seuils de 250 000 € et 350 000 € pour l'application de l'article 151 septies.

Section 3 : Conséquences du changement de qualité

50. 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.

51. Le changement de qualité n'entraîne pas les conséquences fiscales d'une cessation d'activité au sens des articles 201 ou 202 ter.

52. 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.

53. 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, cette régularisation pourra s'effectuer sans pénalités ni intérêts de retard.

54. 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 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.

55. Lorsque la plus-value relève du régime prévu aux articles 150 U à 150 VH, 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 aux articles 150 U à 150 VH, que l'immeuble ait ou non fait successivement partie du patrimoine privé et du patrimoine professionnel au sens de l'article 151 sexies.

CHAPITRE 3 : REGIME DES MICRO-ENTREPRISES

56. La location meublée, activité de fourniture de logement, relevait jusqu'en 2008 du seuil de 76 300 € et du taux d'abattement de 71 % pour l'application du régime des micro-entreprises.

57. A compter du 1^{er} janvier 2009, les activités de location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés, autres que ceux mentionnés aux 1° à 3° du III de l'article 1407, relèvent, pour ce régime, du seuil de 32 000 € et du taux d'abattement de 50 %³. Pour plus de précisions sur le régime des micro-entreprises, il conviendra de se reporter à l'instruction administrative 4 G-1-09 en date du 5 janvier 2009.

58. Les locaux mentionnés aux 1° à 3° du III de l'article 1407 sont :

- les locaux mis en location à titre de gîte rural ;
- les locaux mis en location en qualité de meublés de tourisme au sens de l'arrêté du 28 décembre 1976 relatif à la répartition catégorielle des meublés de tourisme et des Gîtes de France ;
- les chambres d'hôtes au sens de l'article L. 324-3 du code du tourisme.

59. Pour plus de précisions sur ces différents types de logement, il conviendra de se reporter à l'instruction administrative 6 D-1-08 du 4 mars 2008, n^{os} 18 et suivants.

60. Les revenus tirés des activités de location meublée de tels locaux continuent donc de relever, pour le régime des micro-entreprises, du seuil de 80 000 € et de l'abattement de 71 %, étant précisé qu'il n'est nullement requis que le local loué soit situé dans une zone de revitalisation rurale ou que d'autres prestations soient fournies ou proposées concomitamment à la location. Lorsque le contribuable change d'activité en cours d'année, pour passer d'une activité relevant du seuil de 32 000 € et du taux d'abattement de 50 % à une activité relevant du seuil de 80 000 € et du taux d'abattement de 71 %, ou inversement, il convient de comparer les recettes de chacune de ces périodes au seuil correspondant, ajusté *pro rata temporis* et d'appliquer à ces recettes leur taux

³ Il est précisé que l'article 90 de la loi de finances pour 2009 et l'article 15 de la deuxième loi de finances rectificative pour 2009 n'ont pas modifié les règles relatives au régime de la franchise en base de taxe sur la valeur ajoutée (articles 293 B et suivants).

d'abattement respectif, étant précisé que le contribuable ne peut être admis au régime des micro-entreprises pour l'année considérée que dans le cas où aucune des deux limites n'a été franchie (cf. instruction administrative 4 G-2-99, paragraphe 21).

Monsieur W a réalisé 40 000 € de recettes annuelles en 2008 au titre d'une activité de location meublée. Il réalise des recettes équivalentes au cours des années suivantes. Dans la mesure où il réalise un chiffre d'affaires inférieur au seuil des micro-entreprises applicable pour 2008, il a pu bénéficier de ce régime et son revenu net catégoriel afférent à cette activité a été déterminé par application d'un abattement de 71 %. Dans l'hypothèse où il a effectivement bénéficié de ce régime, celui-ci demeure applicable pour l'établissement de l'imposition due au titre des deux premières années au cours desquelles le chiffre d'affaires de la location meublée excède 32 000 €, sous réserve qu'il bénéficie pour la totalité de l'année en cause du régime de franchise en base de taxe sur la valeur ajoutée – dont le seuil est fixé, pour la location meublée, à 80 000 €. Au cas présent, Monsieur W pourra continuer à bénéficier du régime des micro-entreprises, avec un abattement de 50 %, au titre des revenus perçus en 2009 et en 2010.

61. Pour les contribuables effectuant de la location en meublé de locaux relevant de seuils différents, les précisions données dans l'instruction administrative 4 G-2-99 (notamment n^{os} 17 et 29) concernant les activités mixtes sont applicables.

CHAPITRE 4 : ENTREE EN VIGUEUR

62. L'article 90 de la loi de finances pour 2009 et l'article 15 de la deuxième loi de finances rectificative pour 2009 sont applicables pour la détermination de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2009 et des années suivantes.

DB liée : 4 A 3123, 4 F 1113

BOI lié : 4 G-1-09

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT