

Formation professionnelle en gestion de patrimoine



Location meublée : Maîtrise et optimisation



PARIS LE 9 DECEMBRE 2014

Stéphane PILLEYRE



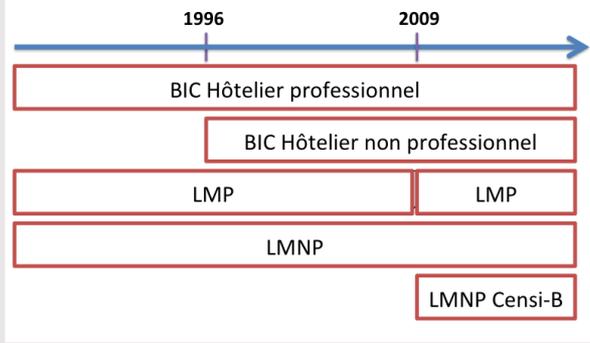
Document à jour au 15 NOVEMBRE 2014

CHAPITRE I : INTRODUCTION	4
CHAPITRE II : ANALYSE JURIDIQUE	6
Section I. Le régime juridique de la location en meublé	7
Fiche 01. Les principes	7
Fiche 02. Changement d'usage des locaux d'habitation soumis à autorisation	18
Fiche 03. Location meublée et copropriété	19
CHAPITRE III : ANALYSE FISCALE.....	20
Section I. Régime spécifique des BIC issus de la location meublée	21
Fiche 04. Loyers imposés dans la catégorie des BIC	21
Fiche 05. BIC issu de la location meublée ou BIC hôtelier	25
Section II. Les régimes d'imposition	29
I. Le régime micro.....	29
Fiche 06. Modalités d'application	29
Fiche 07. Exemple de déclaration - régime micro (2042C-PRO).....	32
Fiche 08. Location meublée et régime d'auto-entrepreneur	34
II. Le régime réel.....	35
A. Modalité d'application	35
Fiche 09. Le régime réel simplifié	35
Fiche 10. Le régime du réel normal.....	36
Fiche 11. Régime sur option	36
Fiche 12. Exemple de déclaration - Régime réel (2033B et 2031)	39
B. La comptabilité	42
Fiche 13. Est-elle obligatoire ?	42
Fiche 14. La responsabilité de l'expert comptable peut être engagée	43
Fiche 15. Comptabilité informatisée	44
C. Détermination du résultat imposable	45
Fiche 16. Définition du bénéfice net	45
Fiche 17. Comparaison location nue / location meublée.....	52
Fiche 18. Majoration de 25% à défaut d'adhésion à un CGA	52
Fiche 19. BIC et résultat exceptionnel	53
Fiche 20. Les frais d'acquisition.....	58
Fiche 21. Les charges financière.....	60
Fiche 22. Les travaux	63
Fiche 23. Les amortissements	65
D. Retraitement du résultat fiscal : CGI art. 39-C.....	71
III. Impôt sur le revenu : sort du déficit non issu des amortissements.....	74
Fiche 24. LMP : imputation sur le revenu global sans limite	74
Fiche 25. LMNP : Mise en report du déficit pendant 10 ans	82
Fiche 26. LMNP : Ordre d'imputation déficit ordinaire et amortissement en report	85
IV. Plus-values de cession	86
Fiche 27. LMNP et plus-value immobilière des particuliers	86
Fiche 28. LMP et plus-value professionnelle	86
Fiche 29. LMNP et plus-value professionnelle exonérée : CGI art. 151 septies	94
Fiche 30. Exclusion de l'article 151 septies B.....	98
Fiche 31. Passage de LMP à LMNP et inversement.....	99
V. L'ISF	100
Fiche 32. ISF et LMP.....	100
Section III. La location meublée via une société de personnes.....	103
Fiche 33. Les dangers de la société civile	103
Fiche 34. SARL de famille	105
Fiche 35. Transformation d'une Société civile en SARL de famille ou SNC	107
Fiche 36. SNC.....	108
Fiche 37. Problématique de la sous-capitalisation	109

Section IV. La fiscalité annexe	111
A. La TVA	111
Fiche 38. Sur les loyers	111
Fiche 39. La récupération de TVA sur les acquisitions (TVA collectée = TVA déductible)	116
Fiche 40. Le remboursement du crédit de TVA	118
Fiche 41. Régularisation de la TVA déduite	120
B. La CFE	125
C. Les charges sociales : Cotisation sociales ou Prélèvements sociaux.....	131
Fiche 42. LMP et charges sociales obligatoires	131
Fiche 43. Particularité des loueurs de chambres d'hôtes	136
Fiche 44. LMNP et prélèvements sociaux.....	137
Section V. Le changement de location en cours de vie	140
I. Passage de location nue à location meublée.....	140
Fiche 45. Plus-value	140
Fiche 46. Base des amortissements (régime réel)	140
II. Passage de la location meublée à la location nue	141
Fiche 47. Plus-value	141
Fiche 48. Autres problématiques	142
Section VI. Location meublée et transmission (entre vifs ou par décès)	144
Fiche 49. Décès en cas de LMP/LMNP : Imposition du bénéfice exceptionnel issu du remboursement du prêt	144
Fiche 50. Décès en cas de LMP : Imposition des plus-values sur les immeubles	144
Fiche 51. Location meublée professionnelle et pacte Dutreil	145
Fiche 52. LMP/LMNP et donation en nue-propriété.....	149
Section VII. Le LMNP Censi-Bouvard	152
Fiche 53. Rappel du principe	152
Fiche 54. Les points de vigilance	152

CHAPITRE I : INTRODUCTION

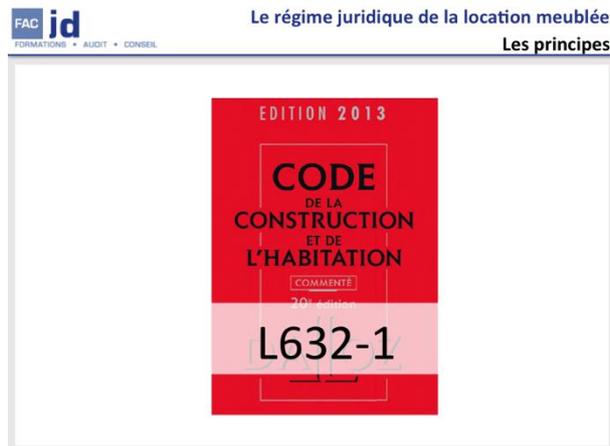
De nombreux changements



CHAPITRE II : ANALYSE JURIDIQUE

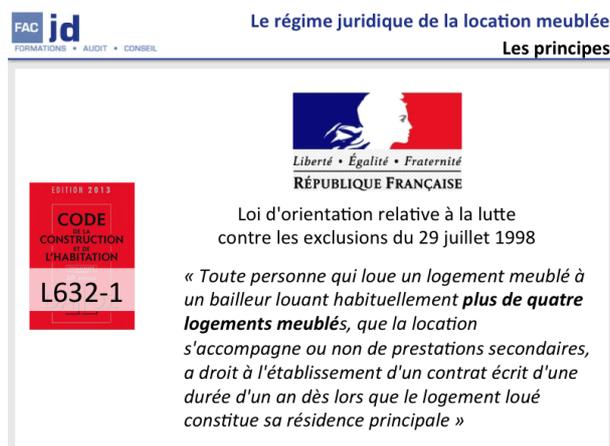
Section I. Le régime juridique de la location en meublé

Fiche 01. Les principes



1. Définition de la location meublée

Avant la loi de programmation pour la cohésion sociale du 18 janvier 2005, l'article L632-1 du Code de la construction et de l'habitation (introduit par la loi du 29 juillet 1998 relative à la lutte contre les exclusions) ne s'appliquait qu'aux contrats portant sur des logements donnés à bail par des propriétaires qui louaient habituellement plus de quatre logements meublés.



Suite à l'adoption de l'article 115 de la loi Borloo du 18 janvier 2005, les dispositions de l'article L632-1 dudit Code s'appliquent à toutes les locations de logements meublés à titre d'habitation principale, quel que soit le nombre de logements mis en location par le bailleur.



Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE



Loi de programmation pour la
cohésion sociale du 18 janvier 2005

*« Toute personne qui loue un logement
meublé, que la location s'accompagne ou
non de prestations secondaires, bénéficie
d'un contrat établi par écrit d'une durée
d'un an dès lors que le logement loué
constitue sa résidence principale »*

L'article 8 de la loi n°2014-366 du 24 mars 2014 pour l'accès au logement et à un urbanisme rénové a apporté des modifications au régime de la location meublée portant sur une résidence principale

L'article L632-1 dispose désormais que le bien loué meublé doit être équipé du **mobilier nécessaire au sommeil et à la vie courante du locataire ainsi qu'être pourvu de chauffage, d'une alimentation en eau et de sanitaires.**

Un décret en Conseil d'Etat adapte les caractéristiques applicables aux conditions de décence aux locaux susceptibles d'être loués à usage de résidence principale dans les établissements recevant du public aux fins d'hébergement, dans le respect des textes pris en application de l'article L. 1311-1 du code de la santé publique.



Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE



Loi pour l'accès au logement et un
urbanisme rénové du 24 mars 2014

*« Le local loué [constituant la résidence
principale du preneur] doit être équipé du
mobilier nécessaire au sommeil et à la vie
courante du locataire ainsi qu'être pourvu
de chauffage, d'une alimentation en eau
et de sanitaires »*



Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Loi pour l'accès au logement et un
urbanisme rénové du 24 mars 2014

*« Art. 25-4. – Un logement meublé est un logement décent
équipé d'un mobilier en nombre et en qualité suffisants
pour permettre au locataire d'y dormir, manger et vivre
convenablement au regard des exigences de la vie
courante. »*

Il n'existe pas de liste exhaustive des équipements à prévoir car aucun texte de loi ne fait d'inventaire. En cas de litige, les tribunaux tranchent et peuvent requalifier une location meublée en location simple avec des conséquences sur le bail et la fiscalité notamment.

FAC **jd** Le régime juridique de la location meublée
 FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL Les principes



Liberté • Égalité • Fraternité
 RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Loi pour l'accès au logement et un urbanisme rénové du 24 mars 2014

« Art. 25-4. – La liste des éléments que doit comporter ce mobilier est fixée par décret. »

On peut affirmer qu'un logement est meublé, lorsqu'il est garni de meubles tels qu'une table, des chaises, un lit, mais aussi d'équipements accessoires permettant au locataire de vivre normalement dans les locaux. Ainsi le bien en location doit contenir un réfrigérateur, des plaques chauffantes ou une gazinière pour être considéré comme meublé.

A défaut, il ne pourra pas s'agir d'une location meublée. Le locataire pourra alors demander l'application des dispositions de la loi du 6 juillet 1989.

2. Le contrat de location

FAC **jd** Le régime juridique de la location meublée
 FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL Les principes

Le contrat de location




« Il.-Lorsque la location d'un local meublé constituant la **résidence principale** du preneur est située dans un établissement recevant du public aux fins d'hébergement, celle-ci est soumise au titre **ler bis de la loi n° 89-462 du 6 juillet 1989 précitée**. Ne sont pas applicables à cette location les articles 3-2, 3-3, 18, 24-1, 25-4 et 25-11 de la même loi »

a. Formalisme du bail

Il faut noter que le **bail écrit** est obligatoire quand le logement est destiné à la **résidence principale** du locataire. Dans les autres cas, il est seulement conseillé. Il est prévu que, dans le silence du contrat de location, les articles 1708 à 1760 du Code civil suppléeront la volonté des parties.

Le contrat de location



1er bis
loi 6/07/89



« Art. 25-7. – Le contrat de location est établi par écrit et respecte un contrat type défini par décret en Conseil d'Etat, pris après avis de la Commission nationale de concertation. »

Le contrat de location



- Titre VIII : Du contrat de louage
 - Chapitre 1er : Dispositions générales
 - Chapitre II : Du louage des choses
 - Section 1 : Des règles communes aux baux des maisons et des biens ruraux.
 - Section 2 : Des règles particulières aux baux à loyer.

b. Durée du bail

La durée de location est d'un an minimum.

S'agissant d'une location consentie à un étudiant, la durée du bail peut être limitée à neuf mois.



1er bis
loi 6/07/89



Article 25-7 :
« Il est conclu pour une durée d'au moins un an.
[...]
Lorsque la location est consentie à un étudiant, la durée du bail peut être réduite à neuf mois. Dans ce cas, la reconduction tacite prévue au troisième alinéa du présent article est inapplicable. »

c. Clauses obligatoires et facultatives

Les clauses concernant le dépôt de garantie, les charges, les obligations du propriétaire et du locataire ne sont pas réglementées.



- Les modalités de congé : délai de préavis, lettre recommandée ou notification d'huissier.
- L'usage des lieux : habitation ou usage mixte d'habitation et professionnel.
- Le montant du loyer, ses modalités de paiement et de révision.
- Les charges
- Le montant du dépôt de garantie exigible par le bailleur limité à deux mois de loyer en principal.
- La souscription d'une assurance contre les risques locatifs par le locataire (non obligatoire mais conseillée)
- Les clauses de résiliation (nonpaiement, sous location, défaut d'assurances...)

Afin de simplifier les relations entre propriétaires et locataires il est prudent de préciser :

- Les modalités de congé : délai de préavis, lettre recommandée ou notification d'huissier.
- L'usage des lieux : habitation ou usage mixte d'habitation et professionnel.
- Le montant du loyer, ses modalités de paiement et de révision.
- Les charges ont été réglementées par la loi n°2014-366 du 24 mars 2014 : les charges locatives accessoires au loyer principal sont récupérées par le bailleur au choix des parties et tel que prévu par le contrat de bail :
 - 1° Soit dans les conditions prévues à l'article 23¹, lorsqu'il s'agit de provisions pour charges ;
 - 2° Soit sous la forme d'un forfait versé simultanément au loyer, dont le montant et la périodicité de versement sont définis dans le contrat et qui ne peut donner lieu à complément ou à régularisation ultérieure. Le montant du forfait de charges est fixé en fonction des montants exigibles par le bailleur en application du même article 23 et peut être révisé chaque année aux mêmes conditions que le loyer principal. Ce montant ne peut pas être manifestement disproportionné au regard des charges dont le locataire ou, le cas échéant, le précédent locataire se serait acquitté.
- Le montant du dépôt de garantie exigible par le bailleur limité à deux mois de loyer en principal.
- La souscription d'une assurance contre les risques locatifs par le locataire (non obligatoire mais conseillée)
- Les clauses de résiliation (non-paiement, sous location, défaut d'assurances...)

¹ Les charges récupérables, sommes accessoires au loyer principal, sont exigibles sur justification en contrepartie :

1° Des services rendus liés à l'usage des différents éléments de la chose louée ;

2° Des dépenses d'entretien courant et des menues réparations sur les éléments d'usage commun de la chose louée. Sont notamment récupérables à ce titre les dépenses engagées par le bailleur dans le cadre d'un contrat d'entretien relatif aux ascenseurs et répondant aux conditions de l'article L. 125-2-2 du code de la construction et de l'habitation, qui concernent les opérations et les vérifications périodiques minimales et la réparation et le remplacement de petites pièces présentant des signes d'usure excessive ainsi que les interventions pour dégager les personnes bloquées en cabine et le dépannage et la remise en fonctionnement normal des appareils ;

3° Des impositions qui correspondent à des services dont le locataire profite directement.

La liste de ces charges est fixée par décret en Conseil d'Etat. Il peut y être dérogé par accords collectifs locaux portant sur l'amélioration de la sécurité ou la prise en compte du développement durable, conclus conformément à l'article 42 de la loi n° 86-1290 du 23 décembre 1986 précitée.

Le contrat de location



1er bis
loi 6/07/89



Art. 25-10. – Les charges locatives accessoires au loyer principal sont récupérées par le bailleur au choix des parties et tel que prévu par le contrat de bail :

1° Soit dans les conditions prévues à l'article 23, lorsqu'il s'agit de provisions pour charges ;
2° Soit sous la forme d'un forfait versé simultanément au loyer, dont le montant et la périodicité de versement sont définis dans le contrat et qui ne peut donner lieu à complément ou à régularisation ultérieure.

Le montant du forfait de charges est fixé en fonction des montants exigibles par le bailleur en application du même article 23 et peut être révisé chaque année aux mêmes conditions que le loyer principal.[...]

d. Documents à annexer au contrat de bail

Voici la liste des documents qui doivent être annexés au contrat de location :

- L'état des lieux signé par les deux parties.
- La caution signée lorsqu'elle est exigée par le propriétaire.
- L'attestation d'assurance du bien contre les risques locatifs (non obligatoire dans le cadre d'une location meublée mais conseillée).
- Un inventaire et un état détaillé du mobilier. Pour éviter tout litige tant sur la qualification de location meublée que sur la quantité et l'état des meubles garnissant le logement au moment de l'entrée du locataire dans les lieux, il est vivement conseillé de procéder à un inventaire. faut ainsi lister, le plus précisément possible, les meubles que le propriétaire met à disposition du locataire, et en décrire l'état. Etablir un inventaire est long et laborieux, mais s'avère toujours utile pour les deux parties. Le propriétaire s'aménage ainsi la preuve qu'il s'agit bien d'une location meublée, et que les meubles inventoriés sont sa propriété.

Le contrat de location



1er bis
loi 6/07/89



Art. 25-5.

« Un inventaire et un état détaillé du mobilier sont établis dans les mêmes formes et en autant d'exemplaires que de parties lors de la remise et de la restitution des clés. Ces documents, établis contradictoirement et amiablement, sont signés par les parties ou par un tiers mandaté par elles et joints au contrat de location. Ces documents ne peuvent donner lieu à aucune autre facturation que celle liée à l'établissement de l'état des lieux. »

e. Reconduction du bail

A l'expiration du contrat initial, le bail est tacitement reconduit pour un an, aux conditions antérieures. Lorsque la location est consentie à un étudiant, la reconduction tacite pour un an est inapplicable.

FAC **jd** Le régime juridique de la location meublée
FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL Les principes

Le contrat de location



1er bis
loi 6/07/89



Art. 25-7 :
« Si les parties au contrat ne donnent pas congé dans les conditions prévues à l'article 25-8, le contrat de location parvenu à son terme est reconduit tacitement pour une durée d'un an.. »

f. Révision du loyer

Ces modifications sont entrées en vigueur depuis la parution de l'article 41 de la loi DALO (droit au logement opposable) en mars 2007.

Les parties sont libres de prévoir les modalités de révision du loyer. Le contrat de location tient lieu de loi entre les parties. A défaut, les dispositions du Code Civil seront applicables.

Le bailleur peut, trois mois avant le terme du contrat, proposer au locataire des modifications aux conditions de location.

Afin de limiter les augmentations, en l'absence d'indice (INSEE ou ICC) et de plafonnement, la loi «Droit au Logement Opposable» fait expressément référence à la loi du 6/07/1989 et ajoute au code de la construction et de l'habitat une disposition analogue à celle prévue pour les baux d'habitations loués en vide.

Ainsi il est possible de faire référence à l'ICC (indice du cout de la construction) mais l'augmentation de loyer des logements meublés ne pourra pas dépasser la variation de l'IRL.

Si le locataire refuse, le bail cesse alors à son échéance. S'il accepte, le contrat est renouvelé pour un an. Lorsqu'il s'agit d'un bail de résidence secondaire ou autre la durée est libre.

FAC **jd** Le régime juridique de la location meublée
FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL Les principes

Le contrat de location



Chap. II
loi 6/07/89



Art. 17-2 :
«III. – Pour la révision du loyer, le I de l'article 17-1 est applicable aux logements meublés. »

Le contrat de location



Chap. II
loi 6/07/89



Art. 17-1 :

1. – Lorsque le contrat prévoit la révision du loyer, celle-ci intervient chaque année à la date convenue entre les parties ou, à défaut, au terme de chaque année du contrat.

La variation qui en résulte ne peut excéder, à la hausse, la variation d'un indice de référence des loyers publié par l'Institut national de la statistique et des études économiques chaque trimestre et qui correspond à la moyenne, sur les douze derniers mois, de l'évolution des prix à la consommation hors tabac et hors loyers. A défaut de clause contractuelle fixant la date de référence, cette date est celle du dernier indice publié à la date de signature du contrat de location.

Le contrat de location



Chap. II
loi 6/07/89



Art. 17-1 :

A défaut de manifester sa volonté d'appliquer la révision du loyer dans un délai d'un an suivant sa date de prise d'effet, le bailleur est réputé avoir renoncé au bénéfice de cette clause pour l'année écoulée.

Si le bailleur manifeste sa volonté de réviser le loyer dans le délai d'un an, cette révision de loyer prend effet à compter de sa demande.. »

g. La rupture du bail à l'initiative du propriétaire bailleur

S'agissant d'un bail visant la résidence principale, si le bailleur ne souhaite pas renouveler le contrat, il doit en informer le locataire.

Il doit respecter un préavis de trois mois mais également motiver son refus de renouvellement du bail soit par sa décision de reprendre ou de vendre le logement, soit par un motif légitime et sérieux (inexécution par le locataire de l'une de ses obligations).

A peine de nullité, le congé donné par le bailleur doit indiquer le motif allégué et, en cas de reprise, les nom et adresse du bénéficiaire de la reprise ainsi que la nature du lien existant entre le bailleur et le bénéficiaire de la reprise qui ne peut être que le bailleur, son conjoint, le partenaire auquel il est lié par un pacte civil de solidarité enregistré à la date du congé, son concubin notoire depuis au moins un an à la date du congé, ses ascendants, ses descendants ou ceux de son conjoint, de son partenaire ou de son concubin notoire.

Le fait pour un bailleur de délivrer un congé justifié frauduleusement par sa décision de reprendre ou de vendre le logement est puni d'une amende pénale dont le montant ne peut être supérieur à 6 000 € pour une personne physique et à 30 000 € pour une personne morale. Le montant de l'amende est proportionné à la gravité des faits constatés.

La rupture contrat de location



1^{er} bis
loi 6/07/89



Art. 25-8 :

« Le bailleur qui souhaite, à l'expiration du contrat, en modifier les conditions doit informer le locataire avec un préavis de trois mois. Si le locataire accepte les nouvelles conditions, le contrat est renouvelé pour un an.

Lorsqu'il donne congé à son locataire pour reprendre le logement, le bailleur justifie du caractère réel et sérieux de sa décision de reprise. Le bailleur qui ne souhaite pas renouveler le contrat doit informer le locataire avec un préavis de trois mois et motiver son refus de renouvellement du bail soit par sa décision de reprendre ou de vendre le logement, soit par un motif légitime et sérieux, notamment l'inexécution par le locataire de l'une des obligations lui incombant.. »

La rupture contrat de location



1^{er} bis
loi 6/07/89



Art. 25-8 :

« A peine de nullité, le congé donné par le bailleur doit indiquer le motif allégué et, en cas de reprise, les nom et adresse du bénéficiaire de la reprise ainsi que la nature du lien existant entre le bailleur et le bénéficiaire de la reprise qui ne peut être que le bailleur, son conjoint, le partenaire auquel il est lié par un pacte civil de solidarité enregistré à la date du congé, son concubin notoire depuis au moins un an à la date du congé, ses ascendants, ses descendants ou ceux de son conjoint, de son partenaire ou de son concubin notoire. »

Pendant le délai de préavis, le locataire n'est redevable du loyer et des charges que pour le temps où il a occupé réellement les lieux si le congé a été notifié par le bailleur.

Toutefois, le bailleur ne peut s'opposer au renouvellement du contrat en donnant congé à l'égard de tout locataire âgé de plus de soixante-cinq ans et dont les ressources annuelles sont inférieures à un plafond de ressources en vigueur pour l'attribution des logements locatifs conventionnés fixé par arrêté du ministre chargé du logement, sans qu'un logement correspondant à ses besoins et à ses possibilités lui soit offert dans les limites géographiques prévues à l'article 13 bis de la loi n° 48-1360 du 1er septembre 1948 précitée. Le présent alinéa est applicable lorsque le locataire a à sa charge une personne vivant habituellement dans le logement et remplissant lesdites conditions. Cependant, ces dispositions ne sont pas applicables lorsque le bailleur est une personne physique âgée de plus de soixante-cinq ans ou si ses ressources annuelles sont inférieures au plafond de ressources mentionné au même premier alinéa.

L'âge du locataire ou de la personne à sa charge et celui du bailleur sont appréciés à la date d'échéance du contrat. Le montant des ressources est apprécié à la date de notification du congé.

h. La rupture du bail à l'initiative du locataire

Le locataire, quant à lui, peut résilier son contrat à tout moment. Il devra respecter le préavis obligatoire d'un mois, y compris lorsque la durée du bail est réduite à neuf mois.

FAC **jd** Le régime juridique de la location meublée
 FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL Les principes

La rupture contrat de location



1^{er} bis
 loi 6/07/89



Art. 25-8 :
 « 1. – Le locataire peut résilier le contrat à tout moment, sous réserve du respect d'un préavis d'un mois, y compris lorsque la durée du bail est réduite à neuf mois. »

Le locataire qui souhaite partir avant le terme doit le loyer et les charges jusqu'à la fin de la période en cours. Le locataire est redevable du loyer et des charges relatifs à l'intégralité de la période couverte par le préavis si c'est lui qui a notifié le congé, sauf si le logement se trouve occupé avant la fin du préavis par un autre locataire en accord avec le bailleur.

FAC **jd** Le régime juridique de la location meublée
 FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL Les principes

La rupture contrat de location



1^{er} bis
 loi 6/07/89



Art. 25-8 :
 « Pendant le délai de préavis, le locataire n'est redevable du loyer et des charges que pour le temps où il a occupé réellement les lieux si le congé a été notifié par le bailleur. Il est redevable du loyer et des charges relatifs à l'intégralité de la période couverte par le préavis si c'est lui qui a notifié le congé, sauf si le logement se trouve occupé avant la fin du préavis par un autre locataire en accord avec le bailleur. »

3. Les obligations du locataire

Le locataire doit :

- Payer le loyer et les charges au terme convenu dans le bail;
- Utiliser paisiblement le logement, en respectant la destination qui lui a été donnée par le bail (usage privé ou professionnel)
- Réparer les dégradations (sauf si elles sont dues à la force majeure, à une faute du propriétaire)
- Rendre les éléments d'équipement qui lui ont été fournis en état de marche.
- Remplacer les meubles et équipements

4. Les obligations du propriétaire

Le propriétaire doit :

- Fournir un dossier de diagnostic technique au locataire qui sera annexé au contrat de location lors de sa signature ou de son renouvellement (article 3-1 de la loi du 6 juillet 1989). Ce dossier de diagnostic technique comprend :
 - le diagnostic de performance énergétique (à compter du 1^{er} juillet 2007),
 - le constat de risque d'exposition au plomb (à compter du 12 août 2008),
 - un état des risques, dans les zones couvertes par un plan de prévention des risques technologiques ou naturels et dans les zones de sismicité (renseignements auprès de l'ADIL).
- Fournir un logement décent (article 6 de la loi du 6 juillet 1989) ;

- Assurer la jouissance paisible du logement à son locataire ;
- Entretien, pendant la durée de la location, des locaux en procédant aux réparations autres que locatives
- Garantir le locataire contre tous les vices ou défauts qui l'empêcheraient d'utiliser normalement le local loué.

5. Encadrement des loyers

Le **représentant de l'Etat dans le département** fixe **chaque année**, par arrêté, dans les zones mentionnées au I de l'article 17², un **loyer de référence**, un **loyer de référence majoré** et un **loyer de référence minoré** par catégorie de logement et par secteur géographique.

Le loyer de référence, le loyer de référence majoré et le loyer de référence minoré sont déterminés par l'application d'une majoration unitaire par mètre carré aux loyers de référence définis au I de l'article 17 de la loi n°89-462 du 6 juillet 1989 pour tenir compte du caractère meublé du logement. Cette majoration est déterminée à partir des écarts constatés entre les loyers des logements loués nus et les loyers des logements loués meublés observés par l'observatoire local des loyers.

Les compétences attribuées au représentant de l'Etat dans le département par le présent article sont exercées, dans la région d'Ile-de-France, par le représentant de l'Etat dans la région. Le II de l'article 17³ et l'article 17-2 de la loi n°89-462 du 6 juillet 1989 sont applicables aux logements meublés, en tenant compte des loyers de référence définis au premier alinéa du présent I. Pour l'application de ces articles, le complément de loyer tient compte des équipements et services associés aux logements meublés.

L'encadrement des loyers n'est pas applicable aux logements meublés situés dans une résidence avec services gérée selon un mode d'organisation adapté aux nécessités des résidents par un mandataire unique, définis au c de l'article 261 D du code général des impôts.

Pour la révision du loyer, le I de l'article 17-1 est applicable aux logements meublés. Lorsque les parties sont convenues, par une clause expresse, de travaux d'amélioration du logement que le bailleur fera exécuter ou d'acquisition d'équipements par le bailleur en sus de l'équipement initial, le contrat de location ou un avenant à ce contrat peut fixer une majoration de loyer consécutive à ces opérations.

² Les zones d'urbanisation continue de plus de 50 000 habitants où il existe un déséquilibre marqué entre l'offre et la demande de logements, entraînant des difficultés sérieuses d'accès au logement sur l'ensemble du parc résidentiel existant, qui se caractérisent notamment par le niveau élevé des loyers, le niveau élevé des prix d'acquisition des logements anciens ou le nombre élevé de demandes de logement par rapport au nombre d'emménagements annuels dans le parc locatif social, sont dotées d'un observatoire local des loyers prévu à l'article 16 de la présente loi. Un décret fixe la liste des communes comprises dans ces zones. [...]

³ Dans les zones où s'applique l'arrêté mentionné au I, le loyer de base des logements mis en location est fixé librement entre les parties lors de la conclusion du contrat de bail, dans la limite du loyer de référence majoré. Une action en diminution de loyer peut être engagée si le loyer de base prévu dans le contrat de bail est supérieur au loyer de référence majoré en vigueur à la date de signature dudit contrat.

L'encadrement des loyers



1^{er}
loi 6/07/89



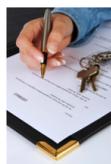
Art. 17 :

I. — Les zones d'urbanisation continue de plus de 50 000 habitants où il existe un déséquilibre marqué entre l'offre et la demande de logements, entraînant des difficultés sérieuses d'accès au logement sur l'ensemble du parc résidentiel existant, qui se caractérisent notamment par le niveau élevé des loyers, le niveau élevé des prix d'acquisition des logements anciens ou le nombre élevé de demandes de logement par rapport au nombre d'emménagements annuels dans le parc locatif social, sont dotées d'un observatoire local des loyers prévu à l'article 16 de la présente loi. Un décret fixe la liste des communes comprises dans ces zones.

L'encadrement des loyers



1^{er}
loi 6/07/89



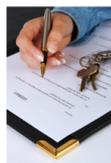
Art. 17 :

Dans ces zones, le représentant de l'Etat dans le département fixe chaque année, par arrêté, un loyer de référence, un loyer de référence majoré et un loyer de référence minoré, exprimés par un prix au mètre carré de surface habitable, par catégorie de logement et par secteur géographique. Les catégories de logement et les secteurs géographiques sont déterminés en fonction de la structuration du marché locatif constatée par l'observatoire local des loyers. Chaque loyer de référence est égal au loyer médian calculé à partir des niveaux de loyers constatés par l'observatoire local des loyers selon les catégories de logement et les secteurs géographiques.

Les obligations du bailleur



1^{er}
loi 6/07/89



Art. 17 :

Chaque loyer de référence majoré et chaque loyer de référence minoré sont fixés respectivement par majoration et par minoration du loyer de référence. Les compétences attribuées au représentant de l'Etat dans le département par le présent article sont exercées, dans la région d'Ile-de-France, par le représentant de l'Etat dans la région. Le loyer de référence majoré est égal [Rédaction conforme à l'article 1er de la décision du Conseil constitutionnel n° 2014-691 DC du 20 mars 2014] à un montant supérieur de 20 % au loyer de référence. Le loyer de référence minoré est égal [Rédaction conforme à l'article 1er de la décision du Conseil constitutionnel n° 2014-691 DC du 20 mars 2014] au loyer de référence diminué de 30 % .»

Fiche 02. Changement d'usage des locaux d'habitation soumis à autorisation

L'article L631-7 du Code de la construction et de l'habitation modifié par l'article 16 de la loi n°2014-366 du 24 mars 2014 dispose :

« La présente section est applicable aux communes de plus de 200 000 habitants et à celles des départements des Hauts-de-Seine, de la Seine-Saint-Denis et du Val-de-Marne. Dans ces communes, le changement d'usage des locaux destinés à l'habitation est, dans les conditions fixées par l'article L. 631-7-1, soumis à autorisation préalable.

Constituent des locaux destinés à l'habitation toutes catégories de logements et leurs annexes, y compris les logements-foyers, logements de gardien, chambres de service, logements de fonction, logements inclus dans un bail commercial, **locaux meublés donnés en location dans les conditions de l'article L. 632-1.**

Pour l'application de la présente section, un local est réputé à usage d'habitation s'il était affecté à cet usage au 1er janvier 1970. Cette affectation peut être établie par tout mode de preuve. Les locaux construits ou faisant l'objet de travaux ayant pour conséquence d'en changer la destination postérieurement au 1er janvier 1970 sont réputés avoir l'usage pour lequel la construction ou les travaux sont autorisés.

Toutefois, lorsqu'une autorisation administrative subordonnée à une compensation a été accordée après le 1er janvier 1970 pour changer l'usage d'un local mentionné à l'alinéa précédent, le local autorisé à changer d'usage et le local ayant servi de compensation sont réputés avoir l'usage résultant de l'autorisation.

Sont nuls de plein droit tous accords ou conventions conclus en violation du présent article.

Le fait de louer un local meublé destiné à l'habitation de manière répétée pour de courtes durées à une clientèle de passage qui n'y élit pas domicile constitue un changement d'usage au sens du présent article. »

L'article L631-7-1 dispose quant à lui :

« **L'autorisation préalable au changement d'usage est délivrée par le maire de la commune** dans laquelle est situé l'immeuble, **après avis, à Paris, Marseille et Lyon, du maire d'arrondissement concerné.** Elle peut être subordonnée à une compensation sous la forme de la transformation concomitante en habitation de locaux ayant un autre usage.

L'autorisation de changement d'usage est accordée à titre personnel. Elle cesse de produire effet lorsqu'il est mis fin, à titre définitif, pour quelque raison que ce soit, à l'exercice professionnel du bénéficiaire. Toutefois, lorsque l'autorisation est subordonnée à une compensation, le titre est attaché au local et non à la personne. Les locaux offerts en compensation sont mentionnés dans l'autorisation qui est publiée au fichier immobilier ou inscrite au livre foncier.

L'usage des locaux définis à l'article L. 631-7 n'est en aucun cas affecté par la prescription trentenaire prévue par l'article 2227 du code civil.

Pour l'application de l'article L. 631-7, une délibération du conseil municipal fixe les conditions dans lesquelles sont délivrées les autorisations et déterminées les compensations par quartier et, le cas échéant, par arrondissement, au regard des objectifs de mixité sociale, en fonction notamment des caractéristiques des marchés de locaux d'habitation et de la nécessité de ne pas aggraver la pénurie de logements. Si la commune est membre d'un établissement public de coopération intercommunale compétent en matière de plan local d'urbanisme, la délibération est prise par l'organe délibérant de cet établissement. »

Fiche 03. Location meublée et copropriété

Attention les règlements de copropriété interdisent le plus souvent la pratique de la location en meublé. Le copropriétaire souhaitant pratiquer cette location doit au préalable obtenir l'accord des autres copropriétaires. (Cette décision résultant d'une AGE)

CHAPITRE III : ANALYSE FISCALE

Section I. Régime spécifique des BIC issus de la location meublée

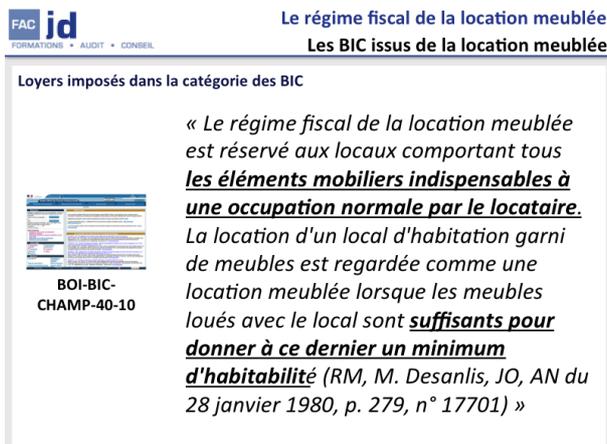
Fiche 04. Loyers imposés dans la catégorie des BIC

1. Périmètre de la location meublée

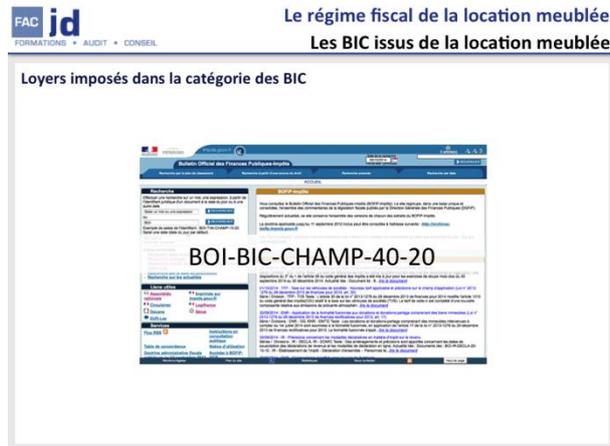


Le régime fiscal de la location meublée est réservé aux locaux comportant tous les éléments mobiliers indispensables à une occupation normale par le locataire.

La location d'un local d'habitation garni de meubles est regardée comme une **location meublée lorsque les meubles loués avec le local sont suffisants pour donner à ce dernier un minimum d'habitabilité** (RM, M. Desanlis, JO, AN du 28 janvier 1980, p. 279, n° 17701).



2. Lorsque la location est effectuée à titre habituelle



Les profits provenant de la location en meublé effectuée **à titre habituel** et quelle que soit la qualité de celui qui loue - propriétaire ou locataire principal – sont imposés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

Le caractère habituel d'une location en meublé résulte des circonstances de fait qu'il convient d'apprécier dans **chaque cas particulier**.

Le conseil d'État a retenu ce caractère pour la location d'une maison garnie de meubles pendant une période ininterrompue de plusieurs années (CE, arrêt du 12 janvier 1948 n° 82421, RO, p. 11).

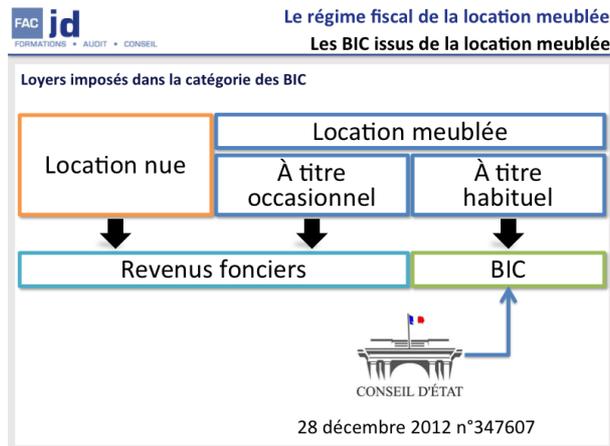
De même, une société civile donnant habituellement en location des locaux garnis de meubles doit être regardée comme exerçant une profession commerciale au sens de l'article 34 du code général des impôts (CGI) et, par suite, est passible de l'impôt sur les sociétés par application du 2 de l'article 206 du CGI. Il en a été ainsi jugé en ce qui concerne une société civile constituée principalement pour acheter et donner à bail un immeuble et qui, pendant l'année d'imposition, a eu pour seule activité la location dudit immeuble garni de meubles dont la valeur, inscrite au bilan, était d'ailleurs supérieure à celle de l'immeuble lui-même (CE, arrêt du 30 octobre 1968 n° 70952 ; voir dans le même sens, CE, arrêt du 12 février 1975 n° 87340).

Lorsque la location en meublé est consentie à titre habituel, ne constitue pas un obstacle à l'imposition dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux le fait que la location ne soit consentie que de manière saisonnière - période de vacances par exemple. Ainsi, les sociétés civiles dont la seule activité est de louer un local meublé durant la saison estivale exercent une activité industrielle et commerciale. En application des dispositions du 2 de l'article 206 du code général des impôts (CGI) elles sont donc passibles de l'impôt sur les sociétés (RM Mager n° 15286, JO AN du 20 novembre 1989, p. 5081).

Ne constitue pas non plus un obstacle :

- le fait que l'appartement meublé fasse partie des gîtes ruraux ;
- le fait que le bailleur n'intervienne ni directement, ni indirectement dans l'entretien des meubles et ne pénètre jamais dans les locaux loués.

Précision du terme « habituelle » par le Conseil d'Etat :



Le Conseil d'Etat a réaffirmé, qu'une société civile qui donne habituellement en location des locaux garnis de meubles doit être regardée comme exerçant une activité commerciale au sens de l'article 34 du CGI et, par suite, est passible de l'impôt sur les sociétés, en vertu de l'article 206 2° du CGI.

Les sociétés civiles qui réalisent des opérations commerciales relèvent obligatoirement de l'impôt sur les sociétés. Il est cependant admis, que les sociétés civiles qui se livrent accessoirement à des opérations commerciales, ne soient pas soumises à l'impôt sur les sociétés lorsque le montant hors taxes de ces opérations n'excède pas 10 % de leurs recettes totales hors taxes.

Sur cette question, l'analyse fiscale, prime sur l'analyse juridique selon laquelle la location en meublé revêt un caractère civil.

Le débat a ici porté sur le caractère habituel de la location.

La Haute Cour a précisé que la durée de la location des locaux est sans incidence sur le caractère habituel et non occasionnel de l'activité de location, lequel résulte de ce que les locaux meublés ont été loués à plusieurs reprises.

En l'espèce, la SCI était propriétaire d'un bâtiment dont une partie, aménagée à usage de bureaux, était louée à trois sociétés dirigées par son gérant et l'autre partie, à usage d'habitation, était laissée à la disposition du gérant et de sa famille.

La partie habitation avait été louée au cours de la période estivale durant les trois années vérifiées par le fisc. Le bien a été donné en location meublée quinze jours au mois de juillet 2000 pour la première et seconde année et un mois pour la troisième.

Le BOFIP, (**BOI-RFPI-CHAMP-10-30**) qui reprend sur ce sujet la doctrine antérieure, précise:

Selon la jurisprudence du Conseil d'État, les profits provenant de la location habituelle d'un immeuble garni de meubles ont un caractère commercial. De même, la location de salles de spectacles ou de réunion munies du mobilier nécessaire à leur exploitation est considérée, sur le plan fiscal, comme une activité commerciale.

En revanche, la location ponctuelle d'un immeuble en meublé est constitutive d'un revenu foncier

Que faut-il entendre par ponctuel ? Le Conseil d'Etat apporte en partie, une réponse à cette question en précisant que la durée de location est sans incidence.

Il valide, avec un certain retard, une position de l'administration exprimée dans une ancienne réponse ministérielle en 1989 (**Rép. Mauger : AN 20 novembre 1989 p. 5081 n° 15286**)

FAC **jd** Le régime fiscal de la location meublée
FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL Les BIC issus de la location meublée

Loyers imposés dans la catégorie des BIC



CONSEIL D'ÉTAT
28 décembre 2012 n°347607

« La durée de la location est sans incidence sur son caractère habituel, lequel résulte de ce que les locaux meublés ont été loués à plusieurs reprises au cours des années vérifiées »

Les sociétés civiles dont la seule activité est de louer un local meublé durant la saison estivale exercent une activité industrielle et commerciale. En application des dispositions de l'article 206-2 du CGI, elles sont donc passibles de l'impôt sur les sociétés.

L'application de l'adjectif ponctuel devrait donc conserver un champ d'application très restreint.

On soulignera pour terminer, que les conséquences d'une telle requalification dans le cadre d'un contentieux fiscal, sont extrêmement importantes :

- Modification des règles d'assiette par adoption des principes de la comptabilité commerciale ;
- Les revenus appréhendés par les associés sont analysés comme des distributions ;
- Modification des règles applicables aux plus-values réalisées.

3. Lorsque la location est occasionnelle

En revanche, le contribuable qui ne se livre qu'occasionnellement à des opérations de location en meublé n'exerce pas une profession commerciale (CE, arrêt du 22 mars 1929 n° 98130, RO, p. 5317).

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

FAC **jd** Le régime fiscal de la location meublée
FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL Les BIC issus de la location meublée

Loyers imposés dans la catégorie des BIC



BOI-RFPI-
CHAMP-10-30
570

*« Selon la jurisprudence du Conseil d'État, les profits provenant de la location habituelle d'un immeuble garni de meubles ont un caractère commercial. De même, la location de salles de spectacles ou de réunion munies du mobilier nécessaire à leur exploitation est considérée, sur le plan fiscal, comme une activité commerciale. **En revanche, la location ponctuelle d'un immeuble en meublé est constitutive d'un revenu foncier.** »*

Fiche 05. BIC issu de la location meublée ou BIC hôtelier

FAC **jd** Le régime fiscal de la location meublée
 FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL Les BIC issus de la location meublée

BIC location meublée ≠ BIC hôtelier

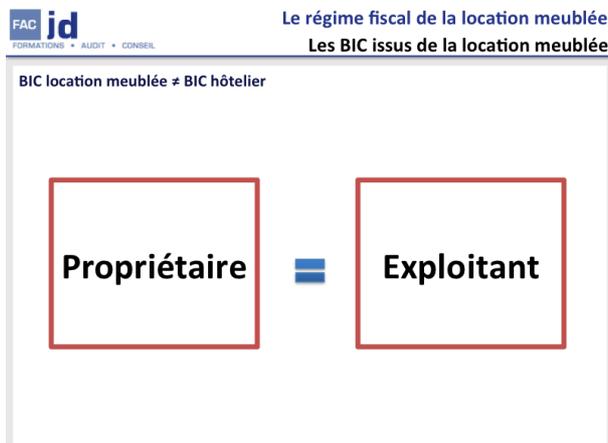
BIC	Location meublée	Hôtelier
Amortissements	Ne peuvent créer ni augmenter un déficit « BIC location meublée », report sans limite Article 39 C	Contribuent au déficit « BIC hôtelier »
Sort du déficit non issus des amortissements	Si BIC LMNP, report sur revenus de même nature pendant 10 ans Si BIC LMP, imputation sur RG sans limites	Si BIC hôtelier non pro, report sur BIC non pro pendant 6 ans Si BIC hôtelier pro, imputation sur RG sans limite

1. Rappel du principe

Le régime fiscal de la location meublée est réservé aux locaux comportant tous les éléments mobiliers indispensables à une occupation normale par le locataire.

La location d'un local d'habitation garni de meubles est regardée comme une location meublée lorsque les meubles loués avec le local sont suffisants pour donner à ce dernier un minimum d'habitabilité (RM, M. Desanlis, JO, AN du 28 janvier 1980, p. 279, n° 17701).

2. Location meublée avec : BIC hôtelier

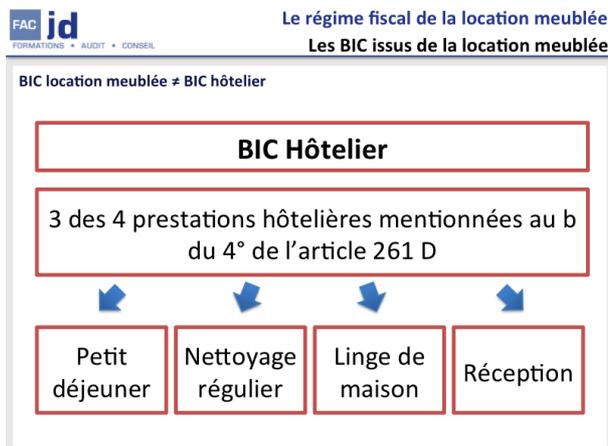


Cependant sont considérées comme des prestations de nature hôtelière ou para-hôtelière, non soumises au régime fiscal de la location meublée, les conventions d'hébergement qui, en raison des services fournis ou proposés, dépassent la simple jouissance du bien.

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 du code général des impôts (CGI), à savoir :

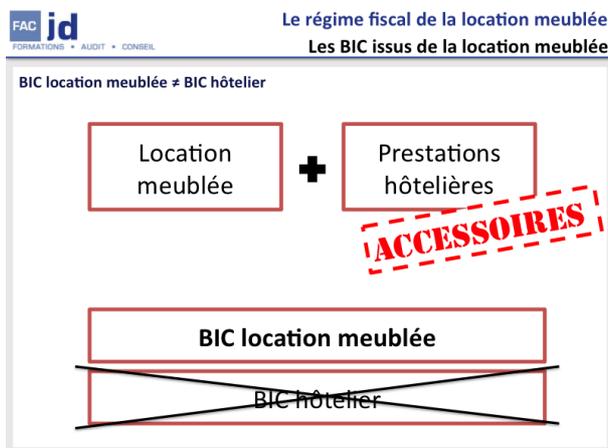
- le petit déjeuner,
- le nettoyage régulier des locaux,
- la fourniture du linge de maison

- 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.

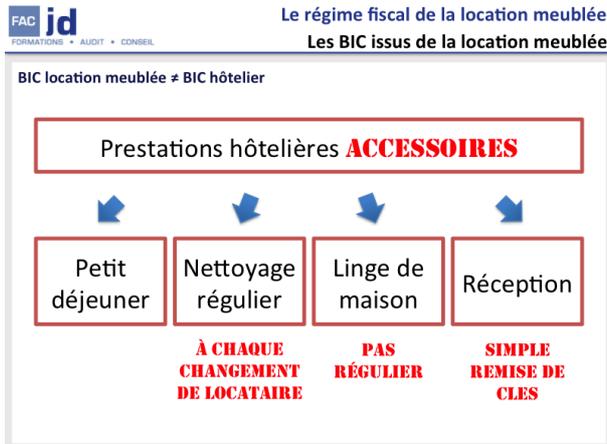


3. Location meublée avec prestations hôtelières accessoires : BIC location meublée

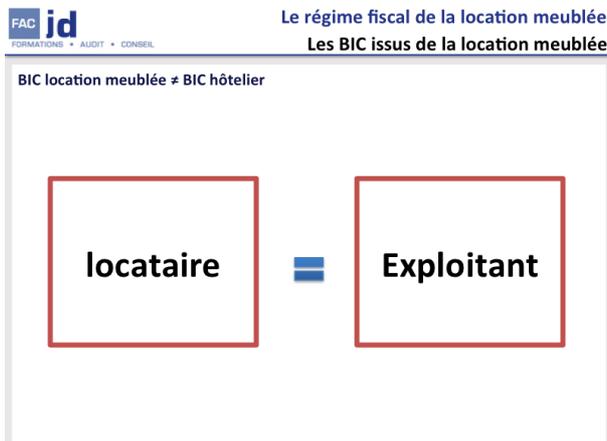
En revanche lorsque ces services sont fournis ou proposés de manière accessoire et dans des conditions non similaires aux établissements d'hébergement à caractère hôtelier, l'activité relève du régime fiscal de la location meublée.



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**.



4. Location meublée avec prestation hôtelière proposée par le locataire : BIC location meublée ou BIC hôtelier



FAC **jd** Le régime fiscal de la location meublée
 FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL Les BIC issus de la location meublée

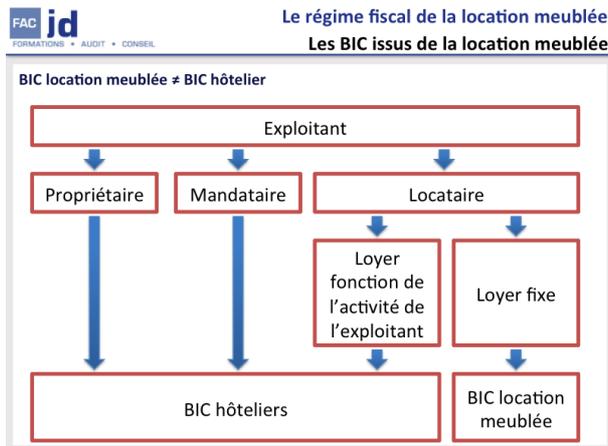
BIC location meublée ≠ BIC hôtelier



Mandat : Contrat par lequel une personne, appelée « mandant », donne à une autre, appelée « mandataire », pouvoir de la représenter dans l'accomplissement d'un acte juridique.

Bail : Convention par laquelle le possesseur ou le détenteur légal d'un bien meuble ou immeuble en cède l'usage ou la jouissance à une autre partie, pendant un certain temps et moyennant un certain prix ; contrat qui constate le bail.

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**.



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.

Dans un arrêt du 10 septembre 2013 (n° 2012/08914), la Cour d'appel de Paris a écarté la qualification de location hôtelière professionnelle à un contribuable voulant bénéficier de l'exonération d'ISF pour biens professionnels (il ne pouvait bénéficier de l'exonération au titre de la location meublée professionnelle, ses recettes étant inférieures au seuil annuel de 23 000 €, cette condition de recettes n'existe pas lorsque l'activité est la location hôtelière).

Après avoir analysé les prestations fournies à la clientèle, la cour d'appel de Paris a considéré que les prestations fournies ne permettaient pas de retenir l'existence de services hôteliers ou para-hôteliers puisque :

- le ménage n'était fait que chaque semaine et non chaque jour, comme dans un hôtel ;
- le linge de maison n'était renouvelé que chaque semaine ;
- il n'y avait pas d'accueil permanent sur place ;
- l'offre de restauration se limitait à la communication d'adresses de restaurants (étant observé que les logements loués disposaient d'une cuisine équipée) ;

De surcroît, plusieurs éléments caractérisaient la qualification de location meublée, notamment l'exigence d'un dépôt de garantie et la réalisation d'un état des lieux à l'entrée et à la sortie des locataires.

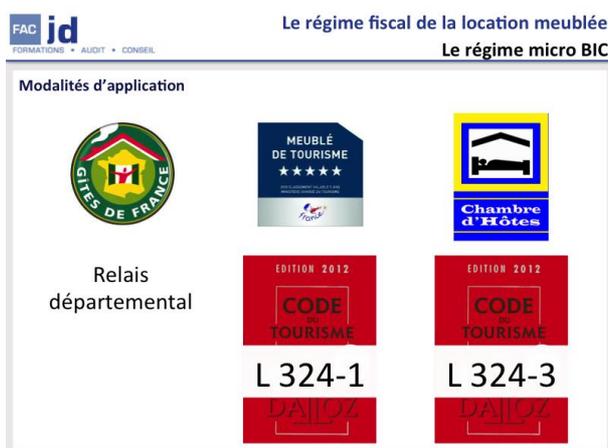
Section II. Les régimes d'imposition

I. Le régime micro

Fiche 06. Modalités d'application



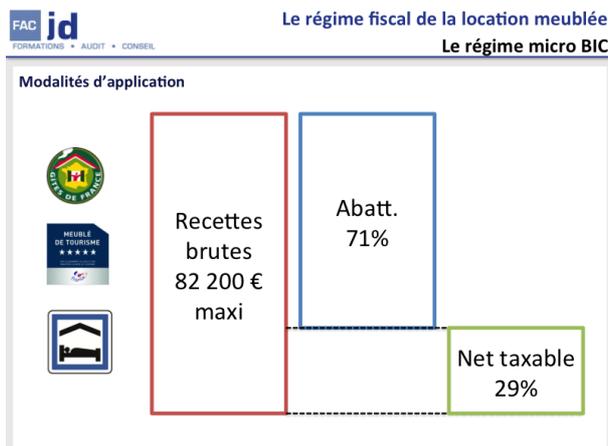
Le régime des micro-entreprises prévu sous certaines conditions à l'article 50-0 du CGI s'applique au loueur en meublé à la condition qu'il bénéficie du régime de la franchise en base de TVA prévu à l'article 293 B du CGI et que son chiffre d'affaires annuel, ajusté s'il y a lieu au prorata du temps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



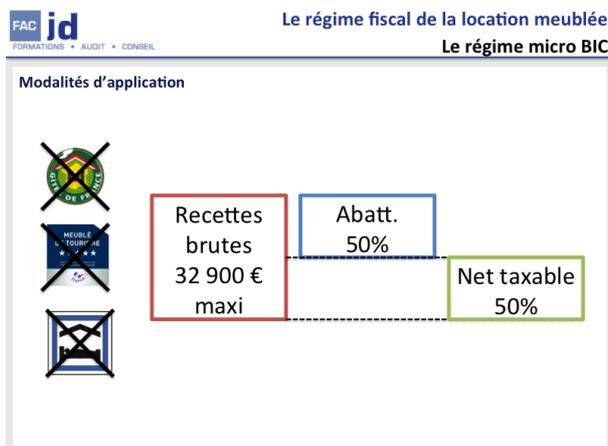
Ce seuil dépend du type de location réalisée et non de son caractère professionnel ou non professionnel :

- Pour les locations de gîtes ruraux, de meublés de tourisme et de chambres d'hôtes, mentionnées aux 1° à 3° du III de l'article 1407 du CGI, le seuil de chiffre d'affaires est le premier seuil mentionné au premier alinéa du 1 de l'article 50-0 du CGI soit **82 200 € en 2014**. L'abattement forfaitaire représentatif des charges est alors de **71 %** :
 - Pour être qualifiés de gîtes ruraux, les locaux meublés doivent être classés « Gîtes de France ». Cette qualification ne résulte pas d'un classement réglementaire mais est attribuée de manière autonome par l'association le Relais départemental des « Gîtes de France ».

- Pour être qualifiés de meublés de tourisme, les locaux doivent obtenir un classement qui, conformément à l'article L. 324-1 du code du tourisme, résulte d'une décision prise par l'organisme qui effectue la visite de classement.
- Les chambres d'hôtes ne nécessitent, quant à elles, aucun classement mais doivent répondre à la définition donnée par l'article L. 324-3 du code du tourisme : il doit s'agir de chambres meublées situées chez l'habitant en vue d'accueillir des touristes, à titre onéreux, pour une ou plusieurs nuitées, assorties de prestations.



- Pour les locations meublées autres que les locations de gîtes ruraux, meublés de tourisme et chambres d'hôtes remplissant les critères précités, notamment de classement quand il en existe un, le seuil de chiffre d'affaires est le second seuil mentionné au premier alinéa du 1 de l'article 50-0 du CGI soit **32 900 € en 2014**. L'abattement forfaitaire représentatif des charges est, dans ce cas, de **50 %**.



RM LEFAY n°46529 JOAN du 2 septembre 2014

Texte de la question

M. Michel Lefait appelle l'attention de M. le ministre délégué auprès du ministre de l'économie et des finances, chargé du budget, sur la position de l'administration fiscale à l'égard de la location touristique en meublé. Le décret n° 2013-463 du 3 juin 2013, modifiant l'article 1407 du code général des impôts, précise que les meublés de tourisme doivent être classés pour être éligibles à l'abattement de 71 %. L'administration fiscale a publié un nouveau commentaire au sein du BOFIP (Bulletin officiel des finances publiques) en date du 21 juin 2013 afin de préciser les différentes locations pouvant prétendre à cet abattement fiscal dans le cadre du régime des micro-entreprises : « Pour être qualifiés de gîtes ruraux, les locaux meublés doivent être classés « Gîtes de France » [...] ». Il en résulte que l'abattement de 71 % est circonscrit aux seuls gîtes ruraux affiliés au réseau Gîtes de France, en plus des meublés de tourisme classés et des chambres d'hôtes.

S'agissant des propriétaires de meublés touristiques labellisés par une autre marque, il lui demande dès lors de lui indiquer si, dans un esprit de justice et d'équité, ils peuvent bénéficier de l'abattement à 71 %.

Texte de la réponse

Un propriétaire mettant en location un local meublé peut relever du régime des micro-entreprises dit régime « micro-BIC », prévu à l'article 50-0 du code général des impôts (CGI). Le premier alinéa du I de cet article prévoit que les locaux visés aux 1° à 3° du III de l'article 1407 du CGI, à savoir 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'article D. 324-2 du code du tourisme et les chambres d'hôtes au sens de l'article L. 324-3 du code du tourisme, relèvent du seuil de chiffre d'affaires de 82 200 € et de l'abattement forfaitaire pour charges de 71 % prévu pour la vente de marchandises. Le commentaire du Bulletin officiel des finances publiques (BOFiP), BOI-BIC-CHAMP-40-20, publié le 21 juin 2013 avait uniquement pour objet de modifier la référence au code du tourisme relatif à la qualification de meublé de tourisme classé, désormais prévue à l'article D. 324-2 du code du tourisme. Cet article précise que « les meublés de tourisme classés sont répartis dans l'une des catégories désignées par un nombre d'étoiles croissant, en fonction de critères fixés par un tableau de classement élaboré par l'organisme mentionné à l'article L. 141-2 et homologué par arrêté du ministre chargé du tourisme ». Ainsi, ce commentaire n'a pas apporté de précision ou de modification quant à la définition du gîte rural qui reste identique à celle figurant dans le BOFiP précédemment publié. Compte tenu de l'évolution de la législation relative au classement des meublés de tourisme, il est rappelé qu'il n'existe pas de modalité de reconnaissance et de classement spécifique aux gîtes ruraux dans la réglementation en vigueur des meublés de tourisme. En conséquence, il convient de se référer à la législation de droit commun applicable aux meublés de tourisme pour déterminer la fiscalité applicable aux revenus afférents. Aussi, dans la mesure où les gîtes ruraux satisfont à la qualification de meublés de tourisme classés mentionnée à l'article D. 324-2 du code du tourisme, le propriétaire les mettant en location peut bénéficier des seuil et abattement de 82 200 € et de 71 % dans les mêmes conditions que les propriétaires de gîtes ruraux classés « Gîtes de France ».

Fiche 07. Exemple de déclaration - régime micro (2042C-PRO)

2042 C PRO DÉCLARATION COMPLÉMENTAIRE
cerfa REVENUS 2013 PROFESSIONS NON SALARIÉES
 N°11222 * 16

13 
 LIBERTÉ • ÉGALITÉ • FRATERNITÉ
 RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

DIRECTION GÉNÉRALE
DES FINANCES PUBLIQUES

Nom :
 Prénom :
 Adresse :

REVENUS ET PLUS-VALUES DES PROFESSIONS NON SALARIÉES

IDENTIFICATION DES PERSONNES EXERÇANT UNE ACTIVITÉ NON SALARIÉE ► À COMPLÉTER OBLIGATOIREMENT

Nom de l'exploitant :
 Prénom :
 Adresse d'exploitation :
 N° Siret :
 Nature des revenus : BA BIC BNC BA BIC BNC
 Régime d'imposition : RÉEL MICRO FORFAIT RÉEL MICRO FORFAIT
 AUTO-ENTREPRENEUR AUTO-ENTREPRENEUR
 Date en cas de cession ou cessation en 2013 : 2 0 1 3 2 0 1 3

AUTO-ENTREPRENEUR AYANT OPTÉ POUR LE VERSEMENT LIBÉRATOIRE DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

	DÉCLARANT 1	DÉCLARANT 2	PERSONNE À CHARGE
Revenus industriels et commerciaux <i>Chiffre d'affaires brut</i>			
Ventes de marchandises et assimilées.....	5TA <input type="text"/>	5UA <input type="text"/>	5VA <input type="text"/>
Prestations de services et locations meublées.....	5TB <input type="text"/>	5UB <input type="text"/>	5VB <input type="text"/>
Revenus non commerciaux			
Recettes brutes.....	5TE <input type="text"/>	5UE <input type="text"/>	5VE <input type="text"/>

REVENUS AGRICOLES

Régime du forfait

	DÉCLARANT 1	DÉCLARANT 2	PERSONNE À CHARGE
Revenus exonérés.....	5HN <input type="text"/>	5IN <input type="text"/>	5JN <input type="text"/>
Revenus imposables.....	5HO <input type="text"/>	5IO <input type="text"/>	5JO <input type="text"/>
<i>si votre forfait n'est pas fixé, cochez la case</i>	<input type="checkbox"/> COCHEZ >	<input type="checkbox"/> COCHEZ >	<input type="checkbox"/> COCHEZ >
Revenus des exploitants forestiers.....	5HD <input type="text"/>	5ID <input type="text"/>	5JD <input type="text"/>
Plus-values à court terme.....	5HW <input type="text"/>	5IW <input type="text"/>	5JW <input type="text"/>
Plus-values de cession taxables à 16 %.....	5HX <input type="text"/>	5IX <input type="text"/>	5JX <input type="text"/>

Régime du bénéfice réel

	DÉCLARANT 1		DÉCLARANT 2		PERSONNE À CHARGE	
	CGA OU VISEUR	SANS	CGA OU VISEUR	SANS	CGA OU VISEUR	SANS
Revenus exonérés.....	5HB <input type="text"/>	5HH <input type="text"/>	5IB <input type="text"/>	5IH <input type="text"/>	5JB <input type="text"/>	5JH <input type="text"/>
Revenus imposables: cas général, moyenne triennale.....	5HC <input type="text"/>	5HI <input type="text"/>	5IC <input type="text"/>	5II <input type="text"/>	5JC <input type="text"/>	5JI <input type="text"/>
Jeunes agriculteurs: abattement 50 % ou 100 %.....	5HM <input type="text"/>	5HZ <input type="text"/>	5IM <input type="text"/>	5IZ <input type="text"/>	5JM <input type="text"/>	5JZ <input type="text"/>
Déficits.....	5HF <input type="text"/>	5HL <input type="text"/>	5IF <input type="text"/>	5IL <input type="text"/>	5JF <input type="text"/>	5JL <input type="text"/>
Plus-values de cession taxables à 16 %.....	5HE <input type="text"/>		5IE <input type="text"/>		5JE <input type="text"/>	

Déficits des années antérieures non encore déduits : 2007 5QF 2008 5QG 2009 5QN 2010 5QO 2011 5QP 2012 5QQ

SIGNATURE DU OU DES DÉCLARANTS

À _____ Le _____

REVENUS INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX PROFESSIONNELS

	DÉCLARANT 1		DÉCLARANT 2		PERSONNE À CHARGE	
Régime micro entreprise						
Revenus nets exonérés	5KN <input type="text"/>		5LN <input type="text"/>		5MN <input type="text"/>	
Revenus imposables						
<i>Chiffre d'affaires brut sans déduire aucun abattement</i>						
· Ventes de marchandises et assimilées	5KO <input type="text"/>		5LO <input type="text"/>		5MO <input type="text"/>	
· Prestations de services et locations meublées	5KP <input type="text"/>		5LP <input type="text"/>		5MP <input type="text"/>	
Plus-values nettes à court terme	5KX <input type="text"/>		5LX <input type="text"/>		5MX <input type="text"/>	
Plus-values de cession taxables à 16 %	5KQ <input type="text"/>		5LQ <input type="text"/>		5MQ <input type="text"/>	
Moins-values à long terme	5KR <input type="text"/>		5LR <input type="text"/>		5MR <input type="text"/>	
Moins-values nettes à court terme	5KJ <input type="text"/>		5LJ <input type="text"/>		5MJ <input type="text"/>	
Régime du bénéfice réel						
	<small>CGA OU VISEUR</small>	<small>SANS</small>	<small>CGA OU VISEUR</small>	<small>SANS</small>	<small>CGA OU VISEUR</small>	<small>SANS</small>
Revenus exonérés	5KB <input type="text"/> 5KH <input type="text"/>		5LB <input type="text"/> 5LH <input type="text"/>		5MB <input type="text"/> 5MH <input type="text"/>	
Revenus imposables						
· Régime normal ou simplifié	5KC <input type="text"/> 5KI <input type="text"/>		5LC <input type="text"/> 5LI <input type="text"/>		5MC <input type="text"/> 5MI <input type="text"/>	
· Locations meublées	5HA <input type="text"/> 5KA <input type="text"/>		5IA <input type="text"/> 5LA <input type="text"/>		5JA <input type="text"/> 5MA <input type="text"/>	
Déficits						
· Régime normal ou simplifié	5KF <input type="text"/> 5KL <input type="text"/>		5LF <input type="text"/> 5LL <input type="text"/>		5MF <input type="text"/> 5ML <input type="text"/>	
· Locations meublées	5QA <input type="text"/> 5QJ <input type="text"/>		5RA <input type="text"/> 5RJ <input type="text"/>		5SA <input type="text"/> 5SJ <input type="text"/>	
Plus-values de cession taxables à 16 %	5KE <input type="text"/>		5LE <input type="text"/>		5ME <input type="text"/>	
Artisans pêcheurs: abattement 50 %	5KS <input type="text"/>		5LS <input type="text"/>		5MS <input type="text"/>	

REVENUS DES LOCATIONS MEUBLÉES NON PROFESSIONNELLES *Ces revenus seront automatiquement soumis aux prélèvements sociaux. Ne les reportez pas en page 4.*

Régime micro entreprise						
<i>Recettes brutes sans déduire aucun abattement</i>						
Locations meublées	5ND <input type="text"/>		5OD <input type="text"/>		5PD <input type="text"/>	
Locations de gîtes ruraux, chambres d'hôtes et meublés de tourisme	5NG <input type="text"/>		5OG <input type="text"/>		5PG <input type="text"/>	
Locations de gîtes ruraux et chambres d'hôtes déjà soumises aux prélèvements sociaux	5NJ <input type="text"/>		5OJ <input type="text"/>		5PJ <input type="text"/>	
Régime du bénéfice réel						
	<small>CGA OU VISEUR</small>	<small>SANS</small>	<small>CGA OU VISEUR</small>	<small>SANS</small>	<small>CGA OU VISEUR</small>	<small>SANS</small>
Revenus imposables	5NA <input type="text"/> 5NK <input type="text"/>		5OA <input type="text"/> 5OK <input type="text"/>		5PA <input type="text"/> 5PK <input type="text"/>	
Locations de gîtes ruraux et chambres d'hôtes déjà soumises aux prélèvements sociaux	5NM <input type="text"/> 5KM <input type="text"/>		5OM <input type="text"/> 5LM <input type="text"/>		5PM <input type="text"/> 5MM <input type="text"/>	
Déficits	5NY <input type="text"/> 5NZ <input type="text"/>		5OY <input type="text"/> 5OZ <input type="text"/>		5PY <input type="text"/> 5PZ <input type="text"/>	
Déficits des années antérieures non encore déduits	<small>2003</small>	<small>2004</small>	<small>2005</small>	<small>2006</small>	<small>2007</small>	<small>2008</small>
	5GA <input type="text"/>	5GB <input type="text"/>	5GC <input type="text"/>	5GD <input type="text"/>	5GE <input type="text"/>	5GF <input type="text"/>
	<small>2009</small>	<small>2010</small>	<small>2011</small>	<small>2012</small>		
	5GG <input type="text"/>	5GH <input type="text"/>	5GI <input type="text"/>	5GJ <input type="text"/>		
Adresse de la location	<input type="text"/>					

AUTRES REVENUS INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX NON PROFESSIONNELS

Régime micro entreprise						
Revenus nets exonérés	5NN <input type="text"/>		5ON <input type="text"/>		5PN <input type="text"/>	
Revenus imposables						
<i>Chiffre d'affaires brut sans déduire aucun abattement</i>						
· Ventes de marchandises et assimilées	5NO <input type="text"/>		5OO <input type="text"/>		5PO <input type="text"/>	
· Prestations de services	5NP <input type="text"/>		5OP <input type="text"/>		5PP <input type="text"/>	
Plus-values nettes à court terme	5NX <input type="text"/>		5OX <input type="text"/>		5PX <input type="text"/>	
Plus-values de cession taxables à 16 %	5NQ <input type="text"/>		5OQ <input type="text"/>		5PQ <input type="text"/>	
Moins-values à long terme	5NR <input type="text"/>		5OR <input type="text"/>		5PR <input type="text"/>	
Moins-values nettes à court terme du foyer	5IU <input type="text"/>					

Fiche 08. Location meublée et régime d'auto-entrepreneur

La loi a créé au profit des exploitants individuels relevant du régime des micro-entreprises un régime simplifié et libératoire pour le paiement de l'impôt sur le revenu et des charges sociales.

Ce dispositif de versement libératoire de l'impôt sur le revenu, ouvert sur option et sous conditions, prend la forme d'un **versement mensuel ou trimestriel de l'impôt sur le revenu et des charges sociales** auprès d'un guichet unique, à savoir les caisses de sécurité sociale de base visées à l', c'est-à-dire soit pour les artisans ou commerçants, la caisse du régime social des indépendants (RSI) soit pour les professions libérales rattachées à la CIPAV, l'URSSAF à laquelle le cotisant est affilié.

Ce dispositif est uniquement réservé aux exploitants :

- qui relèvent de l'un des régimes des micro-entreprises;
- dont le montant des revenus du foyer fiscal de l'avant-dernière année, est inférieur ou égal, pour une part de quotient familial, à la limite supérieure de la troisième tranche du barème de l'impôt sur le revenu de l'année précédant celle au titre de laquelle l'option est exercée. Cette limite est majorée respectivement de 50 % ou 25 % par demi-part ou quart de part supplémentaire ;
- qui ont exercé l'option pour le régime.

FAC **jd** Le régime fiscal de la location meublée
 FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL Le régime micro BIC

Micro BIC location meublée et régime de l'auto-entrepreneur

EDITION 2014 CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS 50-0	EDITION 2014 CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS 1417 IV	EDITION 2014 CODE DE LA SÉCURITÉ SOCIALE L133-6-8
--	---	---



FAC **jd** Le régime fiscal de la location meublée
 FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL Le régime micro BIC

Micro BIC location meublée et régime de l'auto-entrepreneur

Par dérogation à l'article L. 131-6-2, les travailleurs indépendants bénéficiant des régimes définis aux articles 50-0 et 102 ter du code général des impôts peuvent opter, sur simple demande, pour que l'ensemble des cotisations et contributions de sécurité sociale dont ils sont redevables soient calculées mensuellement ou trimestriellement en appliquant au montant de leur chiffre d'affaires ou de leurs revenus non commerciaux effectivement réalisés le mois ou le trimestre précédent un taux fixé par décret pour chaque catégorie d'activité mentionnée auxdits articles du code général des impôts de manière à garantir un niveau équivalent entre le taux effectif des cotisations et contributions sociales versées et celui applicable aux mêmes titres aux revenus des travailleurs indépendants.

EDITION 2014 CODE DE LA SÉCURITÉ SOCIALE L133-6-8



Micro BIC location meublée et régime de l'auto-entrepreneur



« Sont obligatoirement affiliés au régime d'assurance maladie et d'assurance maternité des travailleurs indépendants des professions non agricoles :

[...]

8° Les personnes exerçant une activité de location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés à titre professionnel au sens du 2 du IV de l'article 155 du code général des impôts, à l'exclusion de celles relevant de l'article L. 722-1 du code rural et de la pêche maritime. »

II. Le régime réel

A. Modalité d'application

Fiche 09. Le régime réel simplifié

Le régime simplifié d'imposition s'applique :

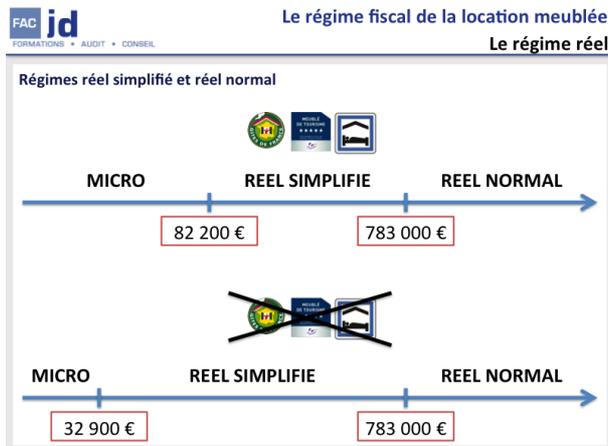
- sur option, aux entreprises normalement placées sous le régime des micro-entreprises;
- de plein droit, aux entreprises dont le chiffre d'affaires, supérieur aux limites d'application du régime des micro-entreprises n'excède pas :
 - le premier seuil, soit 783 000€, s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place, ou de fournir le logement ;
 - le second seuil, soit 236 000 € s'il s'agit d'autres entreprises.

Ces seuils sont actualisés chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu et arrondis au millier d'euros le plus proche.

En cas de création ou de cessation d'activité en cours d'année, le chiffre d'affaires à comparer aux limites mentionnées au I de l'article 302 septies A du CGI doit donner lieu à un ajustement prorata temporis.

En cas de dépassement de ces seuils, le régime simplifié d'imposition peut continuer de s'appliquer une année.

Le régime simplifié d'imposition demeure applicable pour l'établissement de l'imposition due au titre de la première année au cours de laquelle les chiffres d'affaires limites prévus pour ce régime sont dépassés.



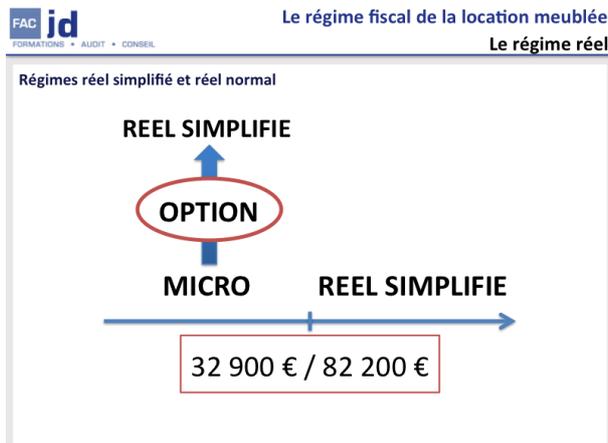
Fiche 10. Le régime du réel normal

Le régime réel normal s'applique :

- sur option, aux entreprises qui, de droit, relèvent du régime des micro-entreprises ou du régime réel simplifié d'imposition;
- de plein droit, aux entreprises dont le chiffre d'affaires excède les limites fixées pour l'application du régime simplifié d'imposition prévu au (783 000 € ou 236 000 €).

Fiche 11. Régime sur option

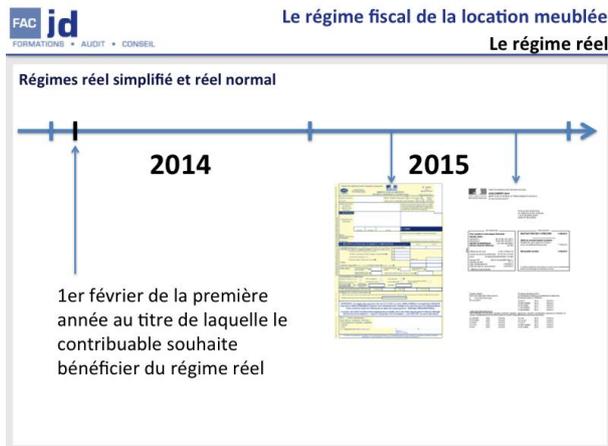
Le régime des micro-entreprises ne présente pas un caractère obligatoire et les exploitants peuvent s'y soustraire en optant pour le régime réel.



1. Délais d'option

a. Option pour un régime réel d'imposition des contribuables relevant du régime des micro-entrepreneurs

Les contribuables placés dans le champ d'application du régime des micro-entreprises peuvent opter pour un régime réel d'imposition. Cette option doit être exercée **avant le 1er février de la première année au titre de laquelle le contribuable souhaite bénéficier du régime réel.**



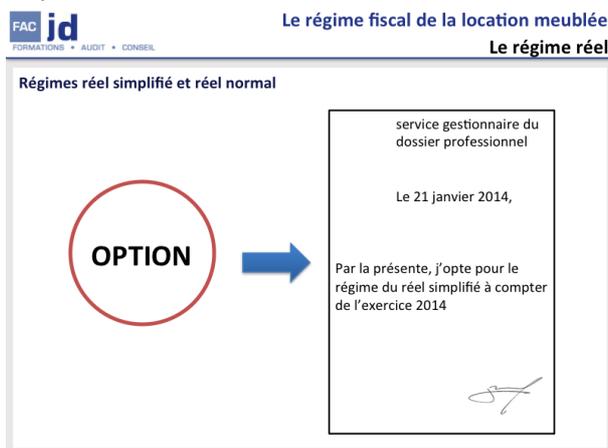
b. Option des entreprises nouvelles pour un régime réel d'imposition

Les entreprises nouvelles relevant, de plein droit, du régime des micro-entreprises peuvent exercer l'option pour un régime réel d'imposition:

- soit, conformément aux dispositions du , sur la déclaration d'existence ;
- soit, en application des dispositions de l', dans les délais prévus pour le dépôt de la déclaration concernant leur premier exercice ou leur première période d'activité.

2. Modalités de l'option

L'option pour le régime simplifié d'imposition n'est soumise à aucune forme particulière. Elle doit néanmoins faire l'objet d'une déclaration sur papier libre, datée et signée par l'exploitant. Elle doit être adressée au service gestionnaire du dossier professionnel.



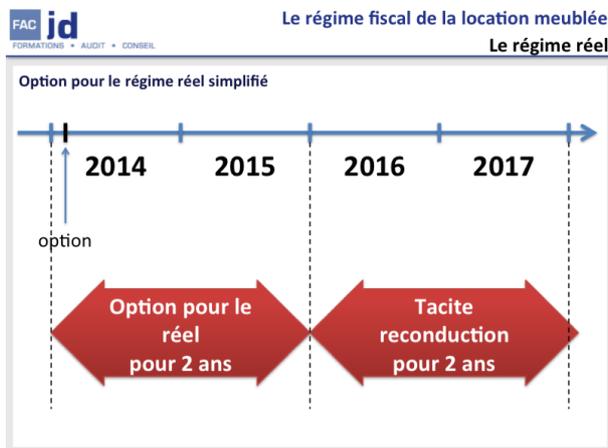
3. Validité

L'option des entreprises relevant du régime des micro-entreprises pour un régime réel d'imposition est **valable deux ans**, tant qu'elles restent de manière continue dans le champ d'application du régime des micro-entreprises (CGI, art. 50-0-4).

Pour les entreprises nouvelles, l'option s'applique aux exercices ou périodes d'imposition arrêtés jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle du commencement d'exploitation.

4. Reconduction

L'option des entreprises relevant du régime des micro-entreprises est reconduite tacitement par période de deux ans ().



5. Renonciation

Les entreprises qui désirent renoncer à l'option doivent notifier leur choix à l'administration avant le 1er février de l'année suivant la période pour laquelle ladite option a été exercée ou reconduite tacitement.

Effets de l'option

Les contribuables qui exercent pour la première fois l'option pour un régime réel d'imposition peuvent constater en franchise d'impôt les plus-values acquises, à la date de prise d'effet de cette option, par les éléments non amortissables de leur actif immobilisé.

Par ailleurs, les contribuables qui exercent l'option pour le régime simplifié d'imposition sont soumis à l'ensemble des obligations déclaratives et comptables applicables au régime d'imposition pour lequel ils ont exercé l'option.

Fiche 12. Exemple de déclaration - Régime réel (2033B et 2031)

cerfa N° 10957 * 16 (2) **COMPTE DE RÉSULTAT SIMPLIFIÉ DE L'EXERCICE (en liste)** DGFiP N° 2033-B 2014 @internet-DGFiP

Formulaire obligatoire (article 902 septies A-bis du Code général des impôts) Désignation de l'entreprise _____ Néant

A — RÉSULTAT COMPTABLE		Exercice N clos le		Exercice N-1 clos le						
		1		2						
PRODUITS D'EXPLOITATION	Ventes de marchandises*		209	210						
	Production vendue	{ biens dont export et livraisons intracommunautaires }	215	214						
			217	218						
				218						
	Production stockée*	(Variation du stock en produits intermédiaires, produits finis et en cours de production)		222						
	Production immobilisée*			224						
	Subventions d'exploitation reçues			226						
	Autres produits			230						
	Total des produits d'exploitation hors T.V.A. (I)			232						
	CHARGES D'EXPLOITATION	Achats de marchandises* (y compris droits de douane)			234					
Variation de stock (marchandises)*				236						
Achats de matières premières et autres approvisionnements* (y compris droits de douane)				238						
Variation de stock (matières premières et approvisionnement)*				240						
Autres charges externes* : (dont crédit bail : — mobilier : — immobilier :)				242						
Impôts, taxes et versements assimilés (dont taxe professionnelle CFE et CVAE*)		243		244						
Rémunérations du personnel*				250						
Charges sociales (cf. renvoi 380)				252						
Dotations aux amortissements*				254						
Dotations aux provisions				256						
Autres charges	dont provisions fiscales pour implantations commerciales à l'étranger*	259		262						
	dont cotisations versées aux organisations syndicales et professionnelles	260								
Total des charges d'exploitation (II)			264							
1 — RÉSULTAT D'EXPLOITATION (I — II)				270						
PRODUITS ET CHARGES DIVERS	Produits financiers (III)			280						
	Produits exceptionnels (IV)			290						
	Charges financières (V)			294						
	Charges exceptionnelles (VI)			300						
	Impôts sur les bénéfices* (VII)			306						
2 — BÉNÉFICE OU PERTE : Produits (I + III + IV) — Charges (II + V + VI + VII)				310						
B — RÉSULTAT FISCAL		Reporter le bénéfice comptable col.1, le déficit comptable col. 2		312	314					
Reintégrations	Rémunérations et avantages personnels non déductibles*			316						
	Amortissements excédentaires (art. 39-4 C.G.I.) et autres amortissements non déductibles			318						
	Provisions non déductibles*			322						
	Impôts et taxes non déductibles* (cf page 7 de la notice 2033.not)			324						
Divers*, dont intérêts excédentaires des cpes-cts d'associés	247		écarts de valeurs liquidatives sur OPCVM*	248	330					
Déductions	Entreprise nouvelle (44. 105a)	986		Zone franche urbaine (44. 107a et 107b A)	987		Zone de revitalisation rurale (44. 108)	138		
	Reprise d'entreprise en difficulté (44. 105a)	981		Jeune entreprise innovante (44. 105a A)	989		Pôle de compétitivité (44. 105a C)	990		342
	Divers* d'act (28a (44. 105a C))	345		Investissements outre-mer	344		Créance due au report en arrière du déficit	346		350
	RÉSULTAT FISCAL AVANT IMPUTATION DES DÉFICITS ANTÉRIEURS		Bénéfice col. 1 Déficit col. 2		352	354				
Déficits	Déficit de l'exercice reporté en arrière* (Entreprises I.S. seulement)			356						
	Déficits antérieurs reportables* :dont imputés sur le résultat :				360					
RÉSULTAT FISCAL APRÈS IMPUTATION DES DÉFICITS		Bénéfice col. 1 Déficit col. 2		370	372					
Primes et cotisations complémentaires facultatives	381		Cotisations personnelles obligatoires de l'exploitant*	380	n° du centre de gestion agréé :	388				
Montant de la T.V.A. collectée	374		Effectif moyen du personnel* :	376	dont apprentis :		handicapés :		Effectif affecté à l'activité artisanale :	861
Montant de la T.V.A. déductible sur biens et services (sauf immobilisations) :	378		Montant des prélèvements personnels de marchandises* :	399						

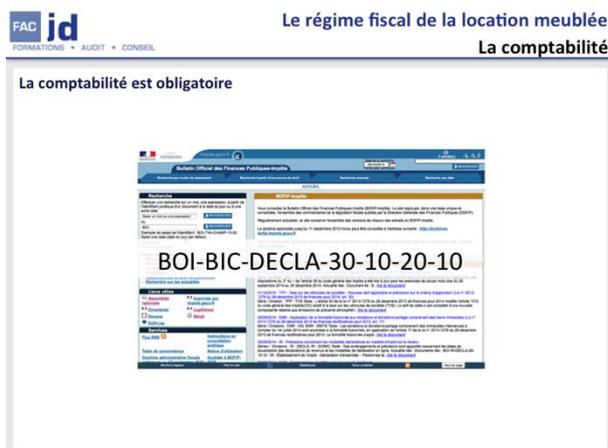
*Les explications concernant cette rubrique sont données dans la notice 2033-NC1.

Les dispositions des articles 39 et 40 de la loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés, modifiées par la loi n° 2004-501 du 6 août 2004, garantissent les droits des personnes physiques à l'égard des traitements de données à caractère personnel.
 2014-01-4994-PO - Février 2014 - 135-998
 N° 2033-IMPRESIMERE NATIONALE

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES		 Liberté • Égalité • Fraternité RÉPUBLIQUE FRANÇAISE	N° 2031 (2014) @internet-DGFIP
 N° 11085 * 16		Formulaire obligatoire (art. 53 A ou 302 septies A bis du Code Général des Impôts)	
IMPÔT SUR LE REVENU Bénéfices industriels et commerciaux			
Timbre à date du service			
Exercice ouvert le		Régime "simplifié d'imposition" <input type="checkbox"/> ou "réel normal" <input type="checkbox"/> (cocher la ou les cases correspondantes)	
et clos le		Option pour la comptabilité super-simplifiée <input type="checkbox"/> TVA <input type="checkbox"/>	
Adresse du service où doit être déposée cette déclaration		Adresse du déclarant (quand celle-ci est différente de l'adresse du destinataire) et/ou adresse du domicile de l'exploitant si elle est différente de l'adresse de la direction de l'entreprise :	
A IDENTIFICATION			
Identification du destinataire			
	Insp./IFU	N° dossier	N° Siret
Préciser : l'ancienne adresse en cas de changement :		B DIVERS	
le téléphone :		Activités exercées (souligner l'activité principale) :	
		Personne inscrite au répertoire des métiers (cochez la case) <input type="checkbox"/>	
C RÉCAPITULATION DES ÉLÉMENTS D'IMPOSITION (voir renvois page 4)			
		Col. 1	Col. 2
1 Résultat fiscal Bénéfice col. 1, Déficit col. 2 (report XN ou XO du 2058 A ou 370 ou 372 du 2033 B)			
2 Revenus de valeurs et capitaux mobiliers (compris dans les résultats ci-dessus)			
— Revenus exonérés de l'impôt sur le revenu		a	
à déduire : quote-part des frais et charges correspondants ①		b	
revenus nets exonérés (a - b)		c	
— Revenus soumis à l'impôt sur le revenu ②		d	
		Total c + d	
3 Total			
4 Bénéfice imposable (col. 1 - col. 2) ou Déficit déductible (col. 2 - col. 1) ③			
5 Plus-values taxées selon les règles prévues pour les particuliers ④		à court terme et à long terme exonérées ⑤	à long terme imposables au taux de 16% ④
à long terme différée de 2 ans (art.39 quinquies I-1 du CGI) ④		dont plus-values à long terme exonérées (art.151septies A du CGI) ⑥	
6 Exonérations et Abattements			
Entreprise nouvelle art. 44 sexies <input type="checkbox"/>		Pôle de compétitivité <input type="checkbox"/>	
ZFU art. 44 octies et 44 octies A <input type="checkbox"/>		Autres dispositifs <input type="checkbox"/> ⑦	
Zone franche d'activités <input type="checkbox"/>		Jeune entreprise (JIE) <input type="checkbox"/>	
		Zone de restructuration de défense (art. 44 terdecies) <input type="checkbox"/>	
Exonération ou ⑦ abattement pratiqué		sur les plus-values à long terme imposables au taux de 16%	
		sur le bénéfice	
7 BIC non professionnels (2031 Ter) ⑧			
a - BÉNÉFICE		b - DÉFICIT	c - PLUS-VALUE
8 Régime des sociétés de personnes ⑩			
Cadre réservé aux sociétés de personnes dont les associés sont des personnes morales soumises à l'impôt sur le revenu et d'autres à l'impôt sur les sociétés.			
Résultat fiscal issu du mode de calcul de l'impôt sur les sociétés			
ATTENTION : À compter des exercices clos au 31/12/2013, si votre chiffre d'affaires est supérieur à 80 000 €, vous devez OBLIGATOIREMENT déposer votre déclaration de résultats et les annexes par voie dématérialisée. Vous trouverez toutes les informations utiles sur impots.gouv.fr / Rubrique PROFESSIONNELS.			
La notice 2033-NOT est désormais uniquement accessible sur le site www.impots.gouv.fr dans la rubrique « Recherche de formulaires », numéro d'imprimé 2033 formulaire « 2033-NOT-SD » du menu déroulant.			
CGA <input type="checkbox"/> Viseur conventionné <input type="checkbox"/>			
Nom, adresse, téléphone, télécopie :			
- Professionnel de l'expertise comptable :			
- Conseil :			
- CGA :			
- N° d'agrément du CGA [] [] [] [] [] [] [] [] [] []			
		À le	
		Signature et qualité du déclarant	
La charte du contribuable : des relations entre l'administration fiscale et le contribuable basées sur les principes de simplicité, de respect et d'équité. Disponible sur www.impots.gouv.fr et auprès de votre service des impôts des entreprises.			

B. La comptabilité

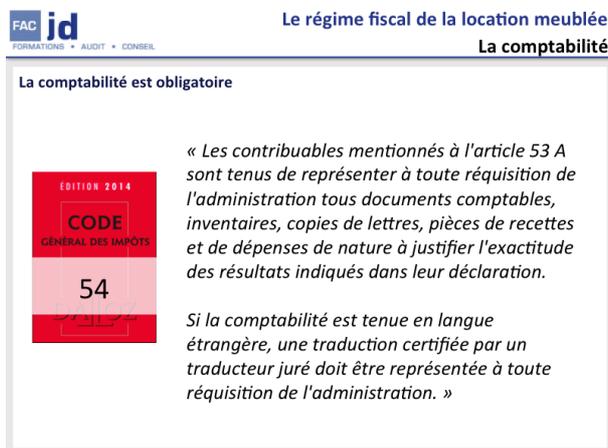
Fiche 13. Est-elle obligatoire ?



Les obligations relatives à la tenue des livres, documents et pièces comptables procèdent notamment de dispositions de portée générale applicables à l'ensemble des entreprises industrielles et commerciales :

- Les obligations de droit commun relatives à la tenue des comptabilités sont reprises et précisées par le Plan comptable général.
- Le Code du travail et, en ce qui concerne les factures, la réglementation économique, constitue également une source d'obligations comptables.
- Quant au code général des impôts, s'il astreint () les entreprises à présenter à l'administration fiscale les documents de nature à justifier les résultats déclarés en vue de l'imposition des bénéficiaires il ne comporte, pour ce qui touche à la tenue proprement dite des documents comptables, que des dispositions peu nombreuses et de portées limitées.

Le premier alinéa de l'article 54 du Code général des impôts dispose que les entreprises industrielles et commerciales relevant du régime du **bénéfice réel** doivent présenter aux agents de l'Administration fiscale tous les documents comptables de nature à justifier l'exactitude des résultats déclarés en vue de l'assiette de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés.



La comptabilité est obligatoire



« Sous réserve des dispositions de l'article 302 septies A bis, les contribuables, autres que ceux soumis au régime défini à l'article 50-0 (1), sont tenus de souscrire chaque année, dans les conditions et délais prévus aux articles 172 et 175, une déclaration permettant de déterminer et de contrôler le résultat imposable de l'année ou de l'exercice précédent. [...] »

La comptabilité, qui a pour objet essentiel d'enregistrer les opérations effectuées par l'entreprise et d'en faire apparaître les résultats, doit, bien évidemment :

- être régulière. Tel est le cas lorsqu'elle est complète, c'est-à-dire qu'elle comporte tous les documents nécessaires pour enregistrer l'ensemble des opérations de l'entreprise et en dégager les résultats (et lorsqu'elle est en outre correctement tenue, c'est-à-dire qu'elle n'est pas entachée de négligences, erreurs ou lacunes de nature à la rendre impropre à son objet ;
- enregistrer exactement toutes les opérations de l'entreprise ;
- être appuyée des justifications permettant de contrôler ses énonciations, ces justifications pouvant consister :
 - en pièces justificatives émanant de tiers (factures d'achats, reçus, pièces de dépenses, lettres reçues, etc.),
 - en pièces établies par le contribuable lui-même (copies de factures de ventes, copies de lettres envoyées, etc.),
 - en inscriptions détaillées sur les livres ou documents comptables, concernant soit des opérations faites avec des tiers et pour lesquelles il est juridiquement ou matériellement impossible d'établir un document (achats à un particulier, ventes au détail payées comptant), soit des opérations internes à l'entreprise telles que l'inventaire des stocks.

Fiche 14. La responsabilité de l'expert comptable peut être engagée

Le rôle de l'expert comptable



2 juillet 2013
n°12/10226

Dans un arrêt du 2 juillet 2013 (n°12/10226), la Cour d'appel de Paris (Pôle 5) a sanctionné un expert-comptable pour ne pas avoir contrôlé le bien-fondé des charges déduites dans des opérations de LMP.

Un couple réalise, via des sociétés, en 2000 et 2002 des investissements dans des résidences hôtelières dans le cadre du régime fiscal de la location meublée professionnelle.

Ces investissements de défiscalisation leur ont été proposés sous forme d'un package incluant :

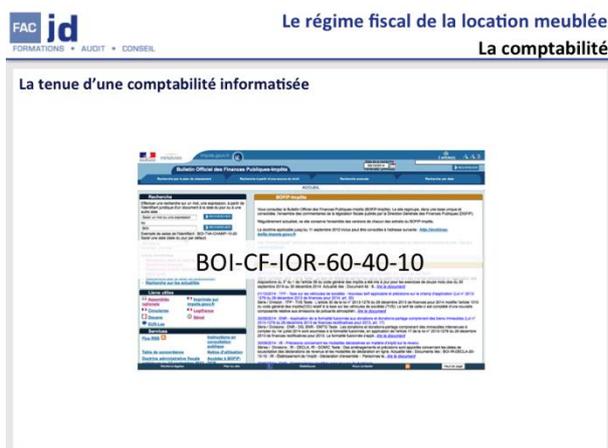
- la simulation financière,
- la constitution de sociétés transparentes,
- l'obtention du financement,
- la rédaction des actes de vente par des notaires partenaires,
- l'exploitation des résidences hôtelières par des sociétés intermédiaires
- et le suivi comptable et fiscal par un cabinet d'expertise comptable.

Les époux font l'objet d'un contrôle fiscal qui aboutit à la notification d'un redressement de 32 712 €.

Il s'avère que l'expert-comptable avait pour charge de réaliser les déclarations fiscales des sociétés. Dans ce cadre, il a déduit des charges du bénéfice imposable des sociétés dont il n'avait pas vérifié la justification. De plus, lors du contrôle fiscal, l'expert-comptable a fourni des factures qui n'ont pas permis de convaincre l'administration de la réalité des écritures comptables enregistrées.

La Cour d'appel de Paris considère que le redressement résulte de la négligence de l'expert-comptable qui a notamment présenté, lors du contrôle fiscal, des factures non corrélées aux charges déduites. L'expert a alors été condamné au versement de dommages et intérêts à hauteur de 32 712 €.

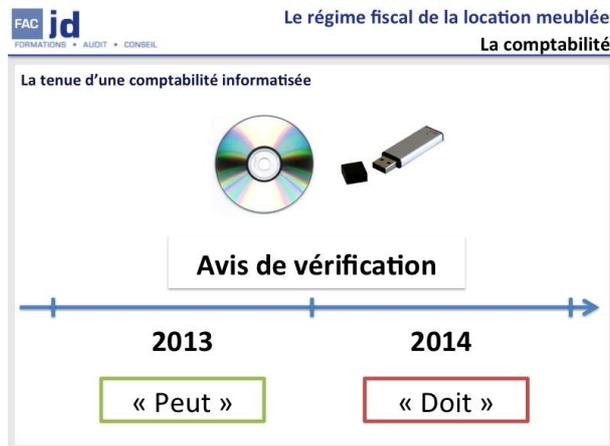
Fiche 15. Comptabilité informatisée



Pour les contrôles pour lesquels l'avis de vérification est envoyé avant le 1er janvier 2014, le I de l' prévoit que le contribuable **peut** satisfaire à son obligation de représentation de la comptabilité en remettant une copie des fichiers des écritures comptables sous forme dématérialisée répondant aux normes fixées par décret.

Pour les contrôles pour lesquels l'avis de vérification est adressé à compter du 1er janvier 2014, le I de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales (LPF), prévoit que les contribuables **doivent** présenter leur comptabilité sous forme dématérialisée, dès lors que cette dernière est tenue sous cette forme. Cette obligation vaut pour tous les contribuables soumis par le code général des impôts à l'obligation de tenir et de présenter des documents comptables.

La présentation des documents comptables sous forme dématérialisée s'effectue par la remise, au début des opérations de contrôle, d'une copie des fichiers des écritures comptables sous forme dématérialisée répondant à des normes fixées par arrêté.



Cette obligation s'applique aux contribuables :

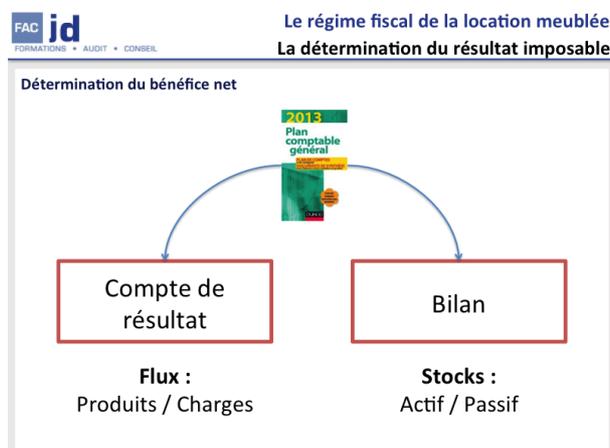
- tenant leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés ;
- soumis par le code général des impôts (CGI) à l'obligation de tenir et de présenter des documents comptables ;
- et qui font l'objet d'une vérification de comptabilité.

Sont ainsi concernés les contribuables imposés à l'impôt sur les sociétés et à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des **bénéfices industriels et commerciaux** (BIC), des bénéfices non commerciaux (BNC) et des bénéfices agricoles (BA) selon un régime réel.

Pour plus d'information sur le contrôle des comptabilités informatisées, se reporter au BOFIP : BOI-CF-IOR-60-40.

C. Détermination du résultat imposable

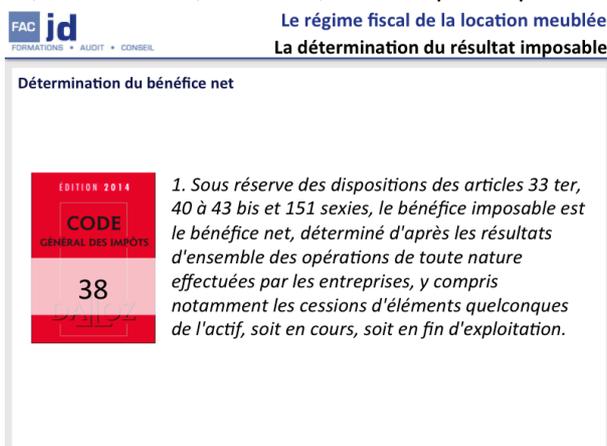
Fiche 16. Définition du bénéfice net





Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt, diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés ». L'actif net a été lui-même défini par ce texte comme « l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés (code général des impôts (CGI), art. 38,1).

La définition résultant du 1 de l'article 38 du CGI est très générale puisque, selon ses termes, le bénéfice imposable est le bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises, y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation, sous réserve, toutefois, des exceptions prévues par la législation fiscale.



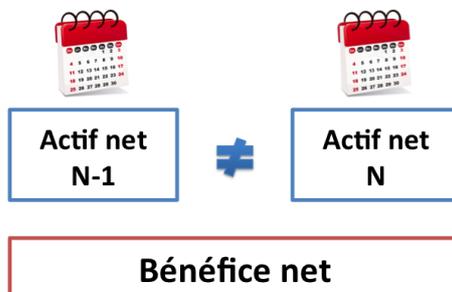
Le 2 de l'article 38 du CGI complète le contenu de la notion de bénéfice en disposant que celui-ci « est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt, diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés ».

Détermination du bénéfice net



2. Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés.

Détermination du bénéfice net



La notion de variation de l'actif net entre l'ouverture et la clôture de la période d'imposition appelle les explications suivantes.

1. L'actif net

L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs réelles d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés.

a. Les valeurs réelles d'actif

Les postes d'actif correspondant à des valeurs réelles de l'entreprise comprennent :

- les immobilisations corporelles, incorporelles, financières (prêts à plus d'un an, titres de participation, dépôts et cautionnements) ;
- les valeurs d'exploitation (marchandises, matières ou fournitures, produits intermédiaires et finis, productions en cours et emballages commerciaux) ;
- les valeurs réalisables à court terme ou disponibles à l'exclusion des frais d'établissement et bien entendu des pertes de l'exercice.

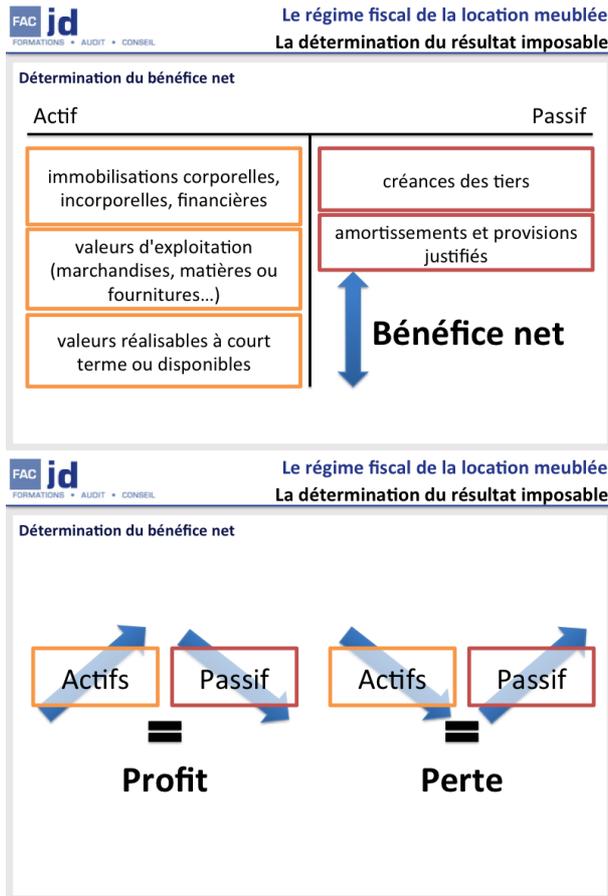
b. Le passif: les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés

Ces éléments à prendre en considération pour la détermination de l'actif net sont :

- Les créances des tiers ou, en d'autres termes, les dettes certaines et définitives, dans leur principe et dans leur montant, et qui sont à la charge effective de l'entreprise. Il s'agit, bien entendu, des seules dettes contractées pour les besoins de l'exploitation ou se rattachant à la gestion normale des entreprises. Il doit être fait abstraction, du point de vue fiscal, des dettes qui ne remplissent pas ces

conditions, et les dépenses ou charges correspondantes doivent faire l'objet d'une réintégration extra-comptable dans les résultats imposables ;

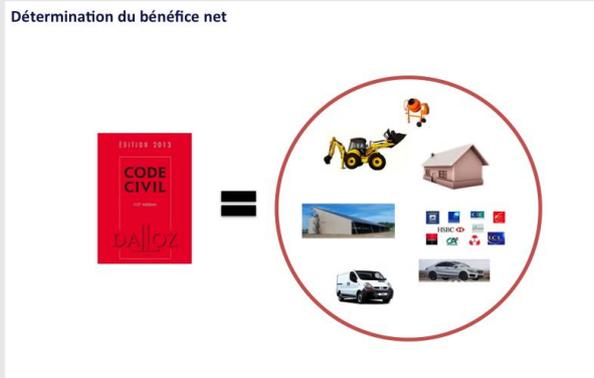
- Les amortissements et provisions justifiés, c'est-à-dire les amortissements et provisions effectivement comptabilisés dans la limite de ceux déterminés conformément aux dispositions de la législation fiscale ; les amortissements et provisions excédant cette limite doivent être réintégrés dans les résultats imposables.



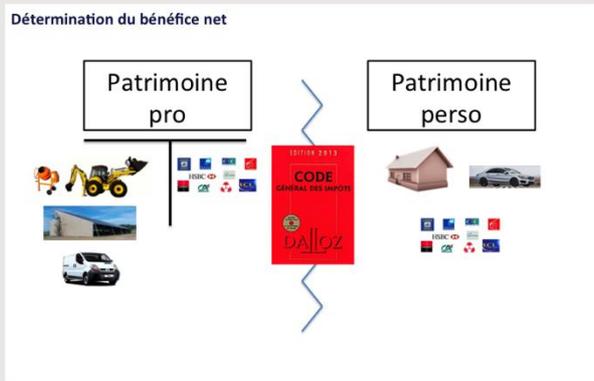
c. Le principe de séparation du patrimoine fiscal de l'entreprise et du patrimoine « privé » ou « civil » de l'exploitant

On notera que les dispositions du 2 de l'article 38 du CGI constituent le fondement de l'important principe de séparation du patrimoine fiscal de l'entreprise et du patrimoine « privé » ou « civil » de l'exploitant.

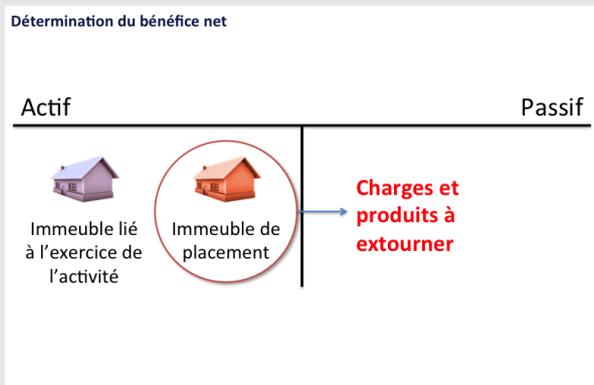
FAC **jd** Le régime fiscal de la location meublée
 FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL La détermination du résultat imposable



FAC **jd** Le régime fiscal de la location meublée
 FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL La détermination du résultat imposable



FAC **jd** Le régime fiscal de la location meublée
 FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL La détermination du résultat imposable



Remarque :

Le patrimoine d'une société et celui de ses associés sont également distincts, même lorsqu'il s'agit de sociétés soumises au régime prévu à l'article 8 du CGI et dont les bénéficiaires, dès lors, sont considérés comme appréhendés par les associés au fur et à mesure de leur réalisation. Toutefois cette distinction n'est pas fondée sur les dispositions du 2 de l'article 38 du CGI, mais bien sur le fait que société et associés constituent des sujets de droit distincts.

Ce principe, confirmé par de nombreuses décisions jurisprudentielles, consiste à considérer que le patrimoine d'un exploitant individuel exerçant des activités industrielles et commerciales, s'il est unique au regard des principes généraux du droit, doit être regardé, du point de vue fiscal, comme comportant :

- des éléments compris dans l'actif et le passif de l'entreprise, et dont les variations de valeur doivent être prises en considération pour la détermination des résultats imposables ;
- et, a contrario, des éléments composant le patrimoine « privé » (ou, selon une terminologie équivalente, le patrimoine « civil ») de l'exploitant.

Sont également considérés comme ne faisant pas partie du patrimoine « privé » ou « civil » du contribuable :

- les éléments faisant partie de l'actif ou du passif d'une exploitation agricole dont les résultats sont déterminés d'après le régime du bénéfice réel ;
- les éléments considérés comme affectés à l'exercice d'une profession non commerciale.

Seuls peuvent être considérés comme faisant partie de l'actif ou du passif d'une entreprise industrielle ou commerciale individuelle les biens qui ont été inscrits par le contribuable à l'actif de son bilan, soit en vertu de dispositions légales, soit par une décision de gestion opposable à l'Administration ; ainsi que les biens qui n'ont pas été inscrits à l'actif du bilan mais font partie de l'actif de l'entreprise en raison même de leur objet. Il s'agit essentiellement des éléments incorporels du fonds de commerce qui, par nature, font partie de l'actif immobilisé (sur le point de savoir quand des biens appartenant à l'exploitant individuel doivent être regardés comme faisant partie de l'entreprise).

En ce qui concerne les dettes qui ont été inscrites au passif du bilan. La jurisprudence du Conseil d'Etat résultant des arrêts (CE arrêts du 19 novembre 1976 n° 97386 et n° 97391) rendus par les trois sous-sections fiscales réunies, étend aux éléments du passif la liberté reconnue à l'exploitant individuel d'inscrire ou non à l'actif du bilan de son entreprise les biens mobiliers ou immobiliers lui appartenant (en ce sens également CE, arrêt du 24 mai 1967 n° 65436).

Mais cette jurisprudence ne saurait bien entendu faire obstacle à l'exercice du droit appartenant au service d'écarter, pour la détermination des résultats imposables, des dépenses en capital ou en intérêts qui seraient étrangères à l'intérêt de l'exploitation.

Ainsi, dans le cas d'une société qui faisait figurer au passif de son bilan le solde créditeur d'un compte-courant ouvert au nom d'une association qui avait pour objet de servir diverses prestations au personnel de l'entreprise, la Haute Assemblée a jugé que le solde créditeur de ce compte-courant n'avait pas le caractère d'une créance de tiers alors même que l'association était dotée de la personnalité morale, et que les sommes correspondantes devaient être rapportées aux résultats imposables. Au cas particulier, le comité de direction de cette association était en majorité composé de personnes désignées par le gérant de la société qui y siégeait lui-même. Comme ce comité décidait discrétionnairement du volume des prestations servies au personnel et par voie de conséquence de celui des sommes, d'ailleurs minimales, qui devaient être prélevées sur le compte-courant, c'est en fait l'entreprise elle-même qui réglait à son gré, par l'intermédiaire de ses représentants, les mouvements du compte-courant (CE, arrêt du 20 mai 1981 n° 16284).

Dès lors, lorsqu'une personne physique qui exploite individuellement une entreprise industrielle et commerciale (régime d'imposition d'après le bénéfice réel) contracte une dette à l'égard d'un tiers, elle peut, en prenant une décision de gestion qui lui est opposable :

- soit regarder l'opération comme étrangère à l'exploitation de son entreprise et ne point la retracer dans ses écritures comptables ; dans ce cas, tout événement ultérieur, tel que le paiement des intérêts ou l'extinction de la dette par voie de remboursement ou autrement, survenant dans les rapports entre le débiteur et le créancier, reste sans influence sur les bénéfices imposables de l'entreprise ;
- soit, au contraire, regarder l'opération comme effectuée par l'entreprise et faire figurer en comptabilité l'encaissement de la somme prêtée et le montant de la dette contractée ; tout

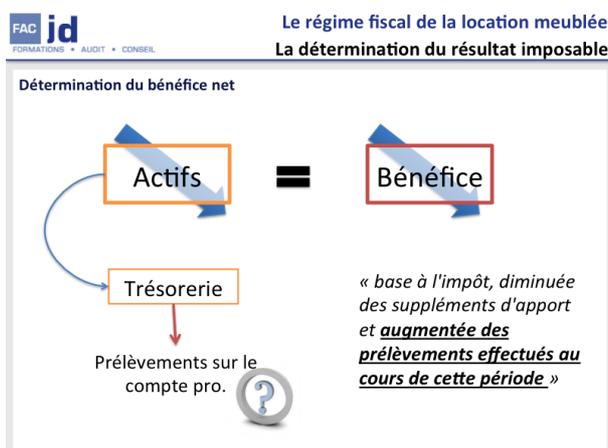
événement affectant les droits et obligations de l'entreprise à l'égard du créancier doit alors être pris en compte et peut influencer sur le bénéfice net de l'exercice correspondant.

Dans ce second cas, le fait que la créance du tiers en cause, qui figurait au passif du bilan d'ouverture, ne se retrouve pas au passif du bilan de clôture traduit la réalisation d'un profit à moins que l'extinction ainsi constatée d'une dette de l'entreprise ait pour contrepartie, soit une diminution des valeurs d'actif par suite, par exemple, du remboursement, soit un supplément d'apport effectué par l'exploitant

2. La variation de l'actif net

Le bénéfice imposable est égal à la différence entre les valeurs d'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt, diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés.

Bien entendu, cette différence ainsi corrigée peut être négative, le résultat fiscal de la période considérée étant dans ce cas déficitaire.



La période dont les résultats servent de base à l'impôt (impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou impôt sur les sociétés) est constituée, en principe, par l'exercice comptable de l'entreprise (CGI, art. 36 et CGI, art. 37)

Lorsque l'exercice comptable coïncide avec l'année civile, l'impôt est assis sur les résultats accusés par le bilan clos le 31 décembre. Quand il ne coïncide pas avec l'année civile, plusieurs situations différentes sont susceptibles de se présenter pour une année civile déterminée :

- un seul bilan a été dressé au cours de l'année : l'impôt est établi d'après le résultat accusé par ce bilan ;
- deux ou plusieurs bilans ont été dressés : l'impôt sur le revenu est assis sur la somme algébrique des résultats accusés par ces bilans ;
- aucun bilan n'a été dressé : l'impôt est établi d'après les résultats -déterminés si nécessaire d'une manière approximative dans la déclaration- de la période écoulée depuis la fin de la dernière période imposée ou, dans le cas d'entreprise nouvelle, depuis le commencement des opérations jusqu'au 31 décembre de l'année d'imposition. Ces mêmes bénéfices viennent ensuite en déduction des résultats du bilan dans lesquels ils sont compris. Toutefois, les sociétés nouvelles sont assujetties à l'impôt sur les sociétés sur les résultats de la période ouverte à la date de la création et fermée par la clôture du premier exercice ou au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle de la création (CGI, art. 209, I-al.2).

Fiche 17. Comparaison location nue / location meublée

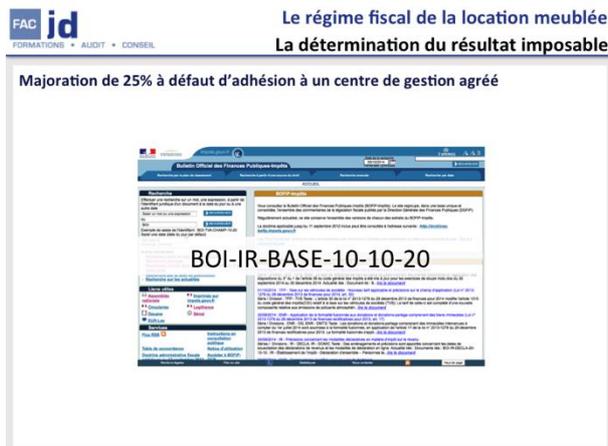
FAC **jd** Le régime fiscal de la location meublée
 FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL La détermination du résultat imposable

Comparaison location nue / location meublée

Items	Location nue	Location meublée
Loyers	Encaissés	Courus
Frais d'acquisition	NON déductibles	Déductibles ou amort.
Frais de gestion	Déductibles	Déductibles
Assurances	Déductibles	Déductibles
Travaux d'entretien	Déductibles	Déductibles
Gros travaux	NON déductibles	Amortissables
Taxe foncière	Déductibles	Déductibles
Intérêts d'emprunt	Déductibles	Déductibles
Amortissements	NON déductibles	Déductibles

La base imposable en location meublée est obligatoirement plus faible que celle issue de la location meublée en raison de charges supplémentaires à déduire.

Fiche 18. Majoration de 25% à défaut d'adhésion à un CGA



Pour les exploitations soumises à un **régime réel d'imposition** qui ne sont **pas adhérentes d'un centre de gestion ou association agréés** définis aux articles 1649 quater C du CGI à 1649 quater E bis du CGI et des articles 1649 quater F du CGI à 1649 quater H du CGI, la mesure de correction prend la forme d'une **majoration de 25% du résultat imposé à l'impôt sur le revenu**.

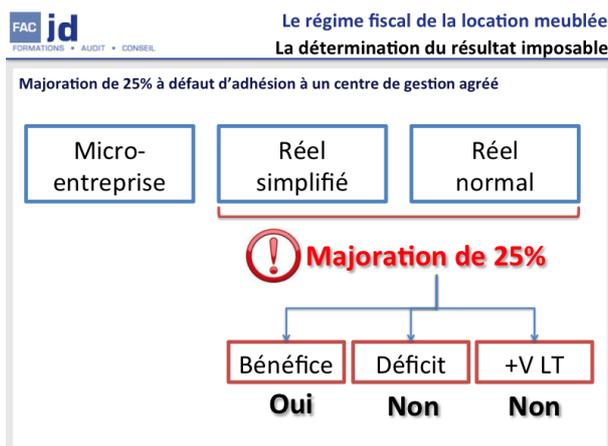
Toutefois, les contribuables qui font appel aux services d'un expert-comptable, d'une société d'expertise comptable ou d'une association de gestion et de comptabilité, autorisé à ce titre par l'administration fiscale et ayant signé avec celle-ci une convention sont dispensés de cette majoration, en application des article 1649 quater L du CGI et article 1649 quater M du CGI

Cette majoration de 25% des revenus ne modifie pas les modalités déclaratives pour le contribuable concerné. Elle constitue en effet une règle particulière intégrée dans la chaîne de calcul de l'impôt sur le revenu. Par conséquent, **le contribuable ne doit pas majorer de lui-même le montant de ses revenus**. Il continue donc, comme auparavant, à reporter sur sa déclaration des revenus le montant se rapportant à son activité.

Les revenus faisant l'objet de la majoration de 25% sont ceux issus d'activités non salariées qu'elles soient **professionnelles ou non**.

En revanche, les plus-values et moins-values professionnelles à long terme n'étant pas soumises au barème de l'impôt n'entrent pas dans le champ d'application de la majoration.

Les déficits, qui sont exclusivement des mesures d'assiette de l'impôt, ne constituent pas des revenus passibles de l'impôt sur le revenu au sens de l'article 197 du CGI. Ils ne font donc **pas l'objet d'une majoration de 25 %**.



Fiche 19. BIC et résultat exceptionnel

FAC **jd** Le régime fiscal de la location meublée
FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL La détermination du résultat imposable

BIC et résultat exceptionnel

BOI-BIC-PDSTK-10-30-30

Les profits exceptionnels de toute nature, autres que les subventions et indemnités sont à comprendre dans les bases imposables lorsqu'ils peuvent être considérés comme acquis à l'entreprise ou ont pour contrepartie des créances certaines dans leur principe et dans leur montant.

Par exception, s'agissant d'entreprises individuelles ou de sociétés de personnes ou groupements assimilés soumis au régime réel d'imposition, les produits qui ne proviennent pas de l'activité exercée à titre professionnel ne sont pas pris en compte pour la détermination de leur résultat imposable sauf s'ils n'excèdent pas 5 % (ou 10 %) de l'ensemble des produits de l'entreprise, y compris ceux issus d'activités professionnelles accessoires mais hors plus-values de cession.

BIC et résultat exceptionnel



BOI-BIC-
 PDSTK-10-30-
 30

« Par exception, s'agissant d'entreprises individuelles ou de sociétés de personnes ou groupements assimilés soumis au régime réel d'imposition, **les produits qui ne proviennent pas de l'activité exercée à titre professionnel ne sont pas pris en compte pour la détermination de leur résultat imposable sauf s'ils n'excèdent pas 5 % (ou 10 %) de l'ensemble des produits de l'entreprise, y compris ceux issus d'activités professionnelles accessoires mais hors plus-values de cession** »

1. Principe

D'une façon générale, il convient de considérer que l'abandon, par le créancier d'une entreprise, de la totalité ou d'une partie de sa créance entraîne corrélativement une diminution du passif de l'entreprise débitrice et, par suite, à due concurrence, une augmentation de l'actif net de cette dernière au sens du 2 de l'article 38 du CGI.

Il a été jugé que l'extinction d'une dette entre le bilan d'ouverture et le bilan de clôture d'un exercice implique, quelle qu'en soit la cause et à moins qu'elle ait pour contrepartie une diminution des valeurs d'actifs, une augmentation de la valeur de l'actif net entre l'ouverture et la clôture de l'exercice (CE, arrêt du 13 décembre 1982, n° 25510). Au cas d'espèce, une société avait substitué "un compte d'ordre indisponible" n'ayant pas le caractère de compte de tiers, à deux comptes de tiers. Cette écriture avait eu pour effet de réduire le passif à l'égard des tiers.

Lorsqu'un emprunt a été garanti par un contrat d'assurance-vie souscrit sur la tête de l'emprunteur, l'extinction de la dette de l'emprunteur consécutive au versement par la compagnie d'assurances de la somme restant due au prêteur constitue un bénéfice imposable pour l'emprunteur

À l'occasion de la conclusion par une société d'un prêt auprès d'un organisme bancaire, le gérant s'était porté caution en adhérant à un contrat d'assurance groupe souscrit au profit de ladite société qui en acquittait les primes.

La Haute Assemblée a jugé que les sommes versées par la compagnie d'assurances lors du décès du gérant à l'organisme bancaire, dont le montant correspondait au capital et aux intérêts restant dus à cette date, ayant eu pour effet d'éteindre la dette sociale sans faire naître une dette équivalente à l'égard des héritiers, constituent pour la société une recette imposable (CE, arrêt du 10 juin 1983, n° 28919).

FAC **jd** FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL Le régime fiscal de la location meublée
La détermination du résultat imposable

BIC et résultat exceptionnel

Actif		Passif	
Immo	1 000	K ^{al} S ^{al}	10
		DLT	990

Actif		Passif	
Immo	1 000	K ^{al} S ^{al}	10
		Résultat	990
		DLT	0

(Note: A blue arrow points from the 990 in the second table's 'DLT' row back to the 990 in the first table's 'DLT' row, which is crossed out.)

2. Assurance-décès

Lorsqu'une entreprise contracte un emprunt pour les besoins de son exploitation, elle peut être conduite soit à la demande de l'organisme prêteur, soit de sa propre initiative à souscrire une assurance sur la tête d'un de ses dirigeants afin de garantir le remboursement de cet emprunt.

Ce dispositif d'étalement s'applique également aux sommes perçues en exécution d'un contrat d'assurance « homme clé ».

À la date du décès de l'assuré, le profit qui résulte de l'indemnisation du prêteur par la compagnie d'assurances doit être compris dans les résultats de l'exercice en cours, en application des dispositions prévues à l'Corrélativement, l'entreprise déduit de ses résultats le montant des primes d'assurances versées qui n'ont pas été admises en déduction des résultats des exercices antérieurs.

FAC **jd** FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL Le régime fiscal de la location meublée
La détermination du résultat imposable

BIC et résultat exceptionnel



BOI-BIC-PDSTK-10-30-20 §130

« [...] À la date du décès de l'assuré, le profit qui résulte de l'indemnisation du prêteur par la compagnie d'assurances doit être compris dans les résultats de l'exercice en cours, en application des dispositions prévues à l'article 38 du CGI. [...] »

Cette imposition peut entraîner des difficultés financières pour l'entreprise dans le cas où, exceptionnellement, l'extinction de la dette ne s'accompagnerait d'aucun versement de fonds à son profit.

Pour remédier à ces difficultés, la loi a prévu **prévoit un étalement sur cinq ans de l'imposition du profit en cause**. Corrélativement, la déduction des primes d'assurances qui n'ont pas été retenues au titre des exercices antérieurs doit également être étalée sur cinq ans.

Retraitement du résultat fiscal : CGI art. 39 C



« Par dérogation aux dispositions de l'article 38, lorsqu'un contrat d'assurance sur la vie a été souscrit auprès d'une compagnie d'assurances par une entreprise sur la tête d'un dirigeant ou d'une personne jouant un rôle déterminant dans le fonctionnement de l'exploitation, le profit qui résulte de l'indemnisation du préjudice économique subi par l'entreprise consécutivement au décès peut être réparti par parts égales sur l'année de sa réalisation et sur les quatre années suivantes. »

a. Champ d'application du dispositif d'étalement

Le dispositif s'applique aux entreprises qui, ayant souscrit un contrat d'assurance-vie défini ci-après :

- sont soumises de plein droit ou sur option à l'impôt sur les sociétés ;
- ou relèvent de l'impôt sur le revenu, d'après un régime de bénéfice réel, dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux.

Les contrats concernés doivent satisfaire aux conditions suivantes :

- se traduire lors de l'exécution du contrat par la seule annulation de la dette restant due par l'entreprise ;
- garantir l'entreprise contre les risques de décès, d'incapacité ou d'invalidité du dirigeant de nature à l'empêcher de poursuivre son activité ;
- être souscrits sur la tête d'un dirigeant, c'est-à-dire d'une personne qui, par sa fonction juridique et effective, exerce dans l'entreprise une activité prépondérante. En règle générale, il s'agit dans les entreprises individuelles de l'exploitant et dans les sociétés du gérant ou du président du conseil d'administration ou du directoire.

b. Modalités d'application du dispositif d'étalement

1. Étalement du profit

L'extinction de la dette, du fait de l'indemnisation du prêteur par la compagnie d'assurances, se traduit pour l'entreprise bénéficiaire par la réalisation d'un profit exceptionnel qui participe à la formation du résultat comptable et du résultat fiscal.

La fraction de ce profit exceptionnel constaté comptablement au cours de l'exercice d'exécution du contrat et dont l'imposition est différée doit être déduite de manière extra-comptable pour la détermination du résultat imposable de cet exercice (ligne 350, déclaration n° 2033-B [CERFA N° 10957], et ligne XG, déclaration n° 2058-A [CERFA N° 10951]). Cette fraction qui est égale aux quatre cinquièmes du montant de ce profit doit ensuite être réintégrée par parts égales (ligne 330 de la déclaration n° 2033-B ou ligne WQ de la déclaration n° 2058-A) au titre des quatre années suivantes.

2. Régularisation en cas de cession ou cessation d'entreprise

Conformément au deuxième alinéa de l', la cession ou la cessation de l'entreprise entraîne l'imposition immédiate de la fraction du profit en sursis d'imposition.

Cette réintégration s'accompagne également de la déduction de la fraction des primes d'assurances restant, le cas échéant, à déduire.

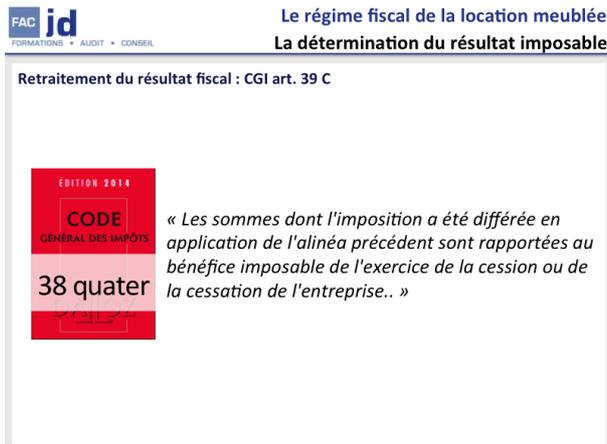
Cette disposition s'applique, quelle que soit la nature de l'événement qui a entraîné la cession ou la cessation de l'entreprise. Il peut s'agir notamment des événements suivants : vente pure et simple, cessation,

dissolution, apport en société, fusion, transfert à l'étranger ou décès de l'exploitant pour les entreprises individuelles.

Toutefois, pour les entreprises individuelles, lorsque l'événement qui a motivé la mise en jeu du contrat d'assurances est le décès de l'exploitant, il est admis que l'application de l'article 38 quater du CGI ne soit pas remise en cause si l'activité est poursuivie par les héritiers.

L'imposition échelonnée est donc maintenue si les héritiers qui continuent l'exploitation prennent l'engagement de réintégrer aux résultats imposables des exercices ultérieurs les profits en sursis d'imposition à la date du décès dans les mêmes conditions que celles qui étaient applicables à l'ancien exploitant.

Cette solution n'est pas applicable si l'entreprise est cédée par les héritiers.



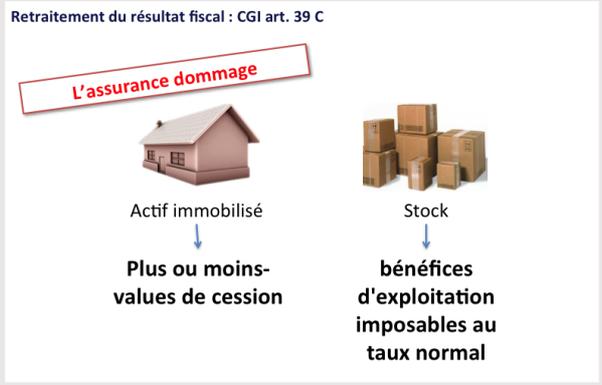
3. Assurances de dommages

Ces indemnités sont destinées à couvrir, soit les dommages subis par divers éléments de l'actif à la suite d'un sinistre ou d'un autre événement préjudiciable à l'entreprise, soit des pertes de bénéfices ou des charges en résultant.

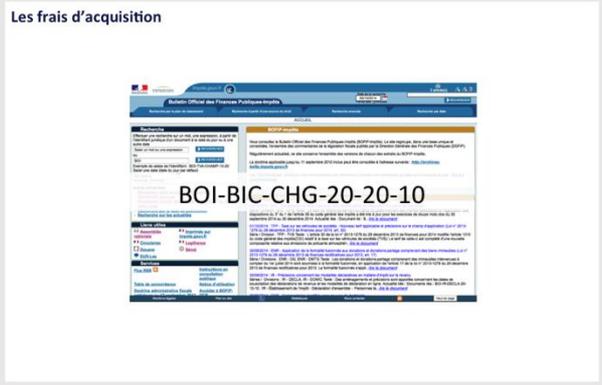
Il est fait observer que les primes afférentes aux contrats garantissant de tels risques peuvent être comprises dans les charges d'exploitation déductibles des résultats de l'exercice en cours à la date de leur échéance.

Les modalités d'imposition des indemnités perçues par les entreprises en exécution de ces contrats varient suivant que les sommes correspondantes sont ou non destinées à compenser une perte subie sur un élément de l'actif immobilisé.

Les indemnités destinées à compenser la perte totale ou partielle d'éléments de l'actif immobilisé doivent, selon qu'elles excèdent ou non la valeur nette comptable de ces éléments -ou de la fraction de ces éléments considérée comme perdue- être assimilées à des plus-values ou à des moins-values de cession.



Fiche 20. Les frais d'acquisition



Sur le plan comptable (art. 321-10 et 321-15 du PCG), les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'acte liés à l'acquisition d'une immobilisation peuvent, sur option, être rattachés au coût d'acquisition de l'immobilisation ou comptabilisés en charges.

Les dispositions de l'article 38 quinquies de l'annexe III au CGI prévoient que sur le plan fiscal, comme en matière comptable, les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'acte liés à l'acquisition peuvent soit être portés à l'actif du bilan en majoration du coût d'acquisition de l'immobilisation à laquelle ils se rapportent, soit être déduits immédiatement en charges.

Les frais d'acquisition



Annexe III

« [...] Sous réserve des dispositions du VII de l'article 209 du code général des impôts, les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'acte liés à l'acquisition peuvent être, au choix de l'entreprise, soit **portés à l'actif du bilan en majoration du coût d'acquisition de l'immobilisation** à laquelle ils se rapportent, **soit déduits immédiatement en charges**. Ce choix est exercé distinctement pour les titres immobilisés et les titres de placement, d'une part, pour les autres immobilisations acquises, d'autre part. **Il est irrévocable.** [...] »

L'option retenue est irrévocable et s'applique à toutes les immobilisations corporelles et incorporelles acquises. Une option distincte s'applique aux titres immobilisés, y compris titres de participation, et aux titres de placement.

1. Nature des dépenses concernées

Les frais concernés sont ceux supportés lors de l'acquisition des immobilisations, corporelles ou incorporelles, inscrites à l'actif du bilan :

- les droits de mutation et d'enregistrement ;
- les honoraires de notaire ;
- les frais d'insertion et d'affiches ;
- les frais d'adjudication ;
- les commissions versées à un intermédiaire ;
- les droits de succession ou de donation et honoraires versés au notaire à l'occasion de la transmission à titre gratuit (succession, donation ou donation-partage) comprenant le fonds de commerce ou un immeuble affecté à l'exploitation du fonds. A cet égard, il est rappelé que les dispositions de l'article 39-1-4° quater du CGI ayant été abrogées par l'article 16 de l'ordonnance n° 2004-281 du 25 mars 2004, il n'est plus exigé comme condition préalable à la déduction des droits de mutation que les héritiers ou donataires s'engagent à poursuivre personnellement l'exploitation du fonds pendant cinq ans.

Les frais d'acquisition

Frais d'acquisition

- les droits de mutation et d'enregistrement ;
- les honoraires de notaire ;
- les frais d'insertion et d'affiches ;
- les frais d'adjudication ;
- les commissions versées à un intermédiaire ;
- les droits de succession ou de donation et honoraires versés au notaire à l'occasion de la transmission à titre gratuit (succession, donation ou donation-partage)

2. Modalités d'exercice de l'option

L'option relative au traitement des frais d'acquisition des immobilisations est exercée par la simple comptabilisation des frais d'acquisition concernés en immobilisation ou en charges. Il est précisé à cet égard qu'il n'est pas possible d'exercer une option fiscale différente de l'option retenue en matière comptable, les traitements comptable et fiscal devant être cohérents.

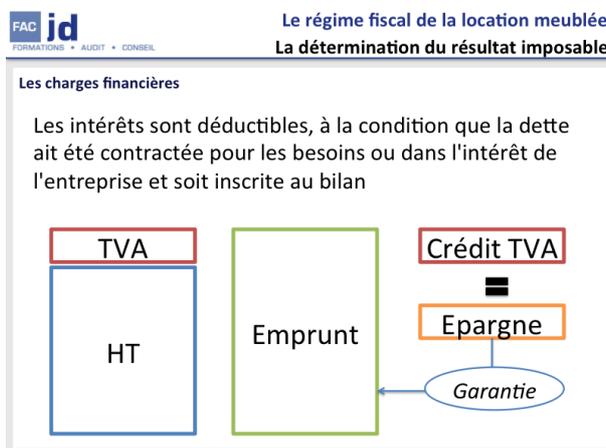
L'option est formalisée sur papier libre, joint à la déclaration des résultats du premier exercice au titre duquel ont été comptabilisés des frais d'acquisition d'immobilisation. A titre pratique, l'entreprise pourra joindre à sa déclaration de résultats l'annexe aux comptes sociaux qui mentionne l'option comptable.

3. Effets de l'option

L'option exercée conditionne le traitement fiscal de l'ensemble des frais supportés par l'entreprise à l'occasion de l'acquisition d'immobilisations. Elle est irrévocable. Toutefois, il sera admis que cette option puisse être révisée, lorsque comptablement, un tel changement est autorisé (cf. art 120-4 et 130-5 du PCG). Elle s'applique de manière uniforme à l'ensemble des immobilisations, à l'exception des titres immobilisés et des titres de placement, acquises par l'entreprise et inscrites à l'actif du bilan, quelle que soit la nature des immobilisations en cause, et quelle que soit la date d'acquisition. Une option distincte est exercée comme sur le plan comptable pour les titres immobilisés et les titres de placement.

Fiche 21. Les charges financière

1. Charges financières et TVA



2. Charges financières et compte de l'exploitant débiteur

Les charges financières

Si le solde du compte de l'exploitant individuel devient débiteur à la suite des prélèvements effectués par ce dernier, les frais et charges correspondant aux emprunts et découverts bancaires figurant au bilan sont considérés comme supportés à due concurrence dans l'intérêt de l'exploitant et non dans celui de l'entreprise.

Suivant la jurisprudence du Conseil d'État et une doctrine constantes (CE, 28 novembre 1973, req. n° 87191 ; CE, 21 mars 1978, req. n° 2233 ; CE, 26 juillet 1978, req. n° 6420 ; CE, 19 décembre 1979, req. n° 9856 ; CE, 29 juillet 1983, req. n° 35947), si le solde du compte de l'exploitant individuel est débiteur du fait des prélèvements effectués, les frais et charges correspondant aux emprunts et découverts bancaires rendus nécessaires par la situation de trésorerie de l'entreprise sont considérés comme supportés dans l'intérêt de l'exploitant et non dans celui de l'entreprise.

Il convient d'entendre par « compte de l'exploitant » l'ensemble des comptes, 101 - capital individuel et 108 - compte de l'exploitant selon le plan comptable général.

Ces charges financières ne sont donc pas admises en déduction du résultat fiscal et doivent faire l'objet d'une réintégration extra-comptable.

a. Nature des charges financières non déductibles

Les charges financières susceptibles d'être réintégrées au résultat fiscal sont essentiellement les intérêts et les agios afférents aux prêts et aux avances (découverts) consentis à l'entreprise.

En revanche, il n'y a pas lieu de retenir les frais d'escompte des effets de commerce.

L'affectation des sommes empruntées doit, en principe, demeurer sans influence sur le régime applicable aux charges financières correspondantes. Il convient donc de tenir compte, notamment, des emprunts contractés pour le financement d'éléments d'actif.

L'antériorité du prêt ou de l'avance consentis à l'entreprise par rapport à la période de situation débitrice du compte courant ne permet pas d'écarter l'application de la règle de réintégration des charges financières (cf. CE, 26 juillet 1978, req. n° 6420).

Ainsi, sont susceptibles d'être exclus des charges déductibles les intérêts d'un emprunt supportés au titre d'un exercice au cours duquel le compte de l'exploitant est débiteur à la suite des prélèvements de l'exploitant, alors même que l'emprunt a été contracté au cours d'un exercice antérieur pendant lequel ledit compte était constamment créditeur.

b. Modalités de calcul des charges financières non déductibles

Dans une entreprise individuelle, le capital engagé est, à tout moment, égal au solde créditeur du compte de l'exploitant ; ce compte est :

- au cours de l'exercice, crédité des suppléments d'apports et débité des prélèvements effectués ;

- à l'ouverture de l'exercice suivant, crédité du bénéfice comptable ou débité de la perte comptable.

Mais le résultat d'une entreprise est réputé réalisé à la date de clôture de l'exercice, sans l'application de la règle des fruits civils. Il n'y a donc pas lieu de répartir le résultat sur la période couverte par l'exercice correspondant.

Le solde du compte de l'exploitant doit être déterminé au jour le jour. Toutefois, l'entreprise peut recourir au solde moyen annuel du compte de l'exploitant pour apprécier la déductibilité des frais financiers ; à cet effet, l'exercice est divisé en autant de périodes qu'il y a d'apports et de prélèvements effectués.

La quote-part non déductible des charges financières est déterminée par le rapport du solde débiteur moyen annuel du compte de l'exploitant au montant moyen des prêts et avances de l'exercice.

Néanmoins, il conviendra de substituer au solde débiteur moyen annuel du compte de l'exploitant le montant moyen annuel des prélèvements nets de l'exploitant si ce dernier lui est inférieur.

Pour le décompte de ce dernier montant, le solde débiteur du compte de l'exploitant à l'ouverture de l'exercice, après affectation du résultat comptable de l'exercice précédent, n'est retenu que pour la fraction correspondant aux prélèvements nets personnels de l'exploitant. Il n'est donc pas tenu compte des situations négatives imputables exclusivement à l'existence de reports à nouveau négatifs.

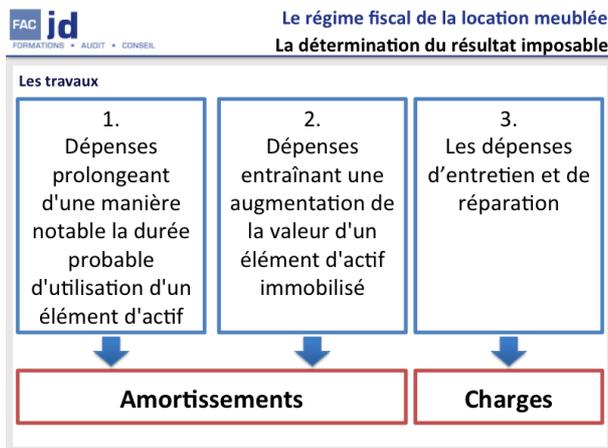
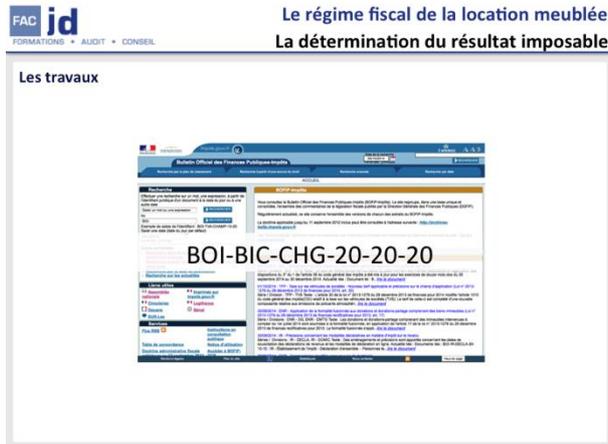
Exemple :

Une entreprise individuelle a financé un investissement par un emprunt de 25 000 € contracté au cours de l'année N - 2, remboursable au terme de trois ans ; les intérêts annuels correspondants sont de 3 000 €. En outre, les agios afférents à un découvert bancaire de 14 000 € accordé le 1er mai N se sont élevés à 1 800 €. Le compte de l'exploitant est affecté par les opérations suivantes :

- N - 1) :
 - Situation au 30 décembre : 7 600 €
 - 31 décembre : Résultat comptable de l'exercice N - 1 : (bénéfice) : 38 000 €
- N :
 - 31 mars : Prélèvement : - 61 000 €
 - 1er août : Apport : 32 000 €
 - 30 septembre : Prélèvement : - 70 000 €
 - 31 décembre : Résultat comptable de l'exercice N : (perte) : -38 000
 - Solde : - 91 400 € (7 600 + 38 000 - 61 000 +32 000 - 70 000 - 38 000)
- Les charges financières non déductibles sont calculées ainsi :
 1. Solde moyen annuel du compte de l'exploitant : $(45\,600 \times 3) + (-15\,400 \times 4) + (16\,600 \times 2) + (-53\,400 \times 3) / 12 = -4\,317$
 2. Montant moyen des prélèvements nets : $(61\,000 \times 4) + ((61\,000 - 32\,000) \times 2) + ((61\,000 - 32\,000 + 70\,000) \times 3) / 12 = 49\,917$
 3. Montant moyen des prêts et avances consentis à l'entreprise : $(25\,000 \times 12) + (14\,000 \times 8) / 12 = 34\,333$
 4. Quote-part des frais financiers non déductible.
 - Le montant moyen annuel des prélèvements nets de l'exploitant n'étant pas inférieur au solde débiteur moyen du compte de l'exploitant, c'est ce dernier solde qui doit être retenu : $(3\,000 + 1\,800) \times (4\,317 / 34\,333) = 604$

Cette somme doit donc faire l'objet d'une réintégration extra-comptable.

Fiche 22. Les travaux



1. Dépenses prolongeant d'une manière notable la durée probable d'utilisation d'un élément d'actif

D'une manière générale, les dépenses qui ont pour effet de prolonger notablement la durée probable d'utilisation d'un élément d'actif ne peuvent être comptabilisées en charges. Elles doivent être inscrites dans des comptes d'actif et sont **seulement susceptibles de faire l'objet d'un amortissement échelonné**.

Remarque :

Toutefois, il résulte de la jurisprudence du Conseil d'État que certaines dépenses sont déductibles en totalité au titre de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées, dès lors qu'elles n'ont d'autre objet que de permettre l'utilisation normale de l'élément d'actif jusqu'à la fin de la période d'amortissement, et n'ont pas pour effet de prolonger sa durée probable d'utilisation au-delà de cette date.

Ce critère de la prolongation de la durée d'utilisation peut notamment être illustré par les arrêts suivants. Bien que rendus antérieurement à la réforme comptable de 2005, ils conservent leur portée quant au traitement fiscal de la dépense.

2. Dépenses entraînant une augmentation de la valeur d'un élément d'actif immobilisé

D'une manière générale, les dépenses qui ont pour effet d'augmenter la valeur d'un élément de l'actif **ne peuvent être comptabilisées en charges et doivent être inscrites dans des comptes d'actifs.**

Remarque :

En revanche, les dépenses qui ont pour seul objet de maintenir en état les immobilisations et installations de l'entreprise et présentent de ce fait le caractère de simples travaux d'entretien ou de réparation peuvent être valablement inclus dans les charges de l'exercice au titre duquel les travaux ont été effectués.

3. Les dépenses d'entretien et de réparation

a. Incidences comptable et fiscale des dépenses d'entretien et de réparation

D'une manière générale, **les dépenses d'entretien et de réparation des locaux professionnels**, du matériel et du mobilier **constituent des charges de l'exercice au titre duquel elles ont été engagées.**

Peuvent donc être comprises parmi les charges les dépenses qui n'ont d'autre objet que de maintenir un élément de l'actif en état tel que son utilisation puisse être poursuivie jusqu'à la fin de la période d'amortissement restant à courir (CE, arrêt du 19 juin 1959, req. n° 40282, 7e et 8e s.-s., RO p. 448).

En application de l'article 311-1 du PCG, l'effet sur les avantages économiques futurs attachés à une immobilisation des dépenses ultérieures réalisées sur cette même immobilisation doit être apprécié au moment où ces dépenses sont engagées.

Il convient d'appliquer cette même règle sur le plan fiscal conformément à l'article 38 quater de l'annexe III au CGI.

En d'autres termes, les dépenses réalisées sur des immobilisations existantes doivent être **immobilisées si elles ont pour objet de prolonger la durée probable d'utilisation** non à la date d'acquisition ou de création de l'immobilisation, mais à la date à laquelle intervient la dépense en cause. Il en va de même en cas d'augmentation de la valeur de l'immobilisation.

b. Incidence de la qualité de propriétaire des biens

Les dépenses d'entretien et de réparation déductibles sont :

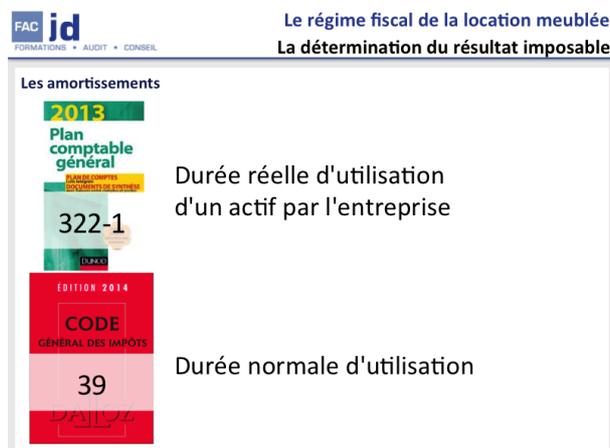
- d'une part, lorsque le bien est inscrit à l'actif, les charges qui incombent au propriétaire (charges de la propriété) ;
- d'autre part, lorsque le bien est affecté à l'exploitation, les charges qui incombent à l'utilisateur (charges liées à l'utilisation).

Fiche 23. Les amortissements



Sur le plan comptable, il résulte du 3 de l'article 322-1 du que l'amortissement d'un actif est la répartition de son montant amortissable, c'est-à-dire de sa valeur brute sous déduction de sa valeur résiduelle, en fonction de son utilisation, étant précisé que le mode d'amortissement est la traduction du rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif par l'entité. Cette nouvelle définition des modalités d'amortissement comptable des actifs emporte des conséquences sur la durée d'amortissement.

1. Conséquences des nouvelles normes comptables sur les durées d'amortissement de biens non décomposés



a. La nouvelle règle comptable

L'amortissement d'un actif est la répartition systématique du montant amortissable en fonction de son utilisation. **La notion d'utilisation est la même que celle mise en œuvre pour la détermination du caractère amortissable des immobilisations, ainsi que pour la définition des composants.** Elle est par conséquent propre à chaque entreprise, et dépend notamment des caractéristiques de l'entreprise et de l'utilisation qui sera faite de l'élément. Ainsi, lorsque l'actif acquis est destiné à être cédé, la durée d'utilisation et donc d'amortissement comptable s'achèvent à la date de cession envisagée.

Par conséquent, la durée retenue sur le plan comptable pour déterminer le taux de l'amortissement n'est plus déterminée en fonction de la durée normale d'utilisation correspondant le plus souvent à la durée d'usage, mais de la durée **réelle d'utilisation d'un actif par l'entreprise**.

b. Le maintien de la durée d'usage servant de référence fiscale

Les amortissements déductibles fiscalement sont les amortissements réellement effectués par l'entreprise, dans la limite de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation. Le taux de l'amortissement fiscal admis en déduction continue à être déterminé par référence aux précisions données dans le **La durée normale d'utilisation déterminée conformément au 2° du 1 de l'article 39 du CGI doit être retenue pour la détermination du bénéfice imposable quelle que soit la durée réelle d'utilisation du bien**.

Dans ces conditions, les durées d'amortissement ne sont pas nécessairement identiques sur le plan comptable et sur le plan fiscal.

Deux situations doivent désormais être distinguées.

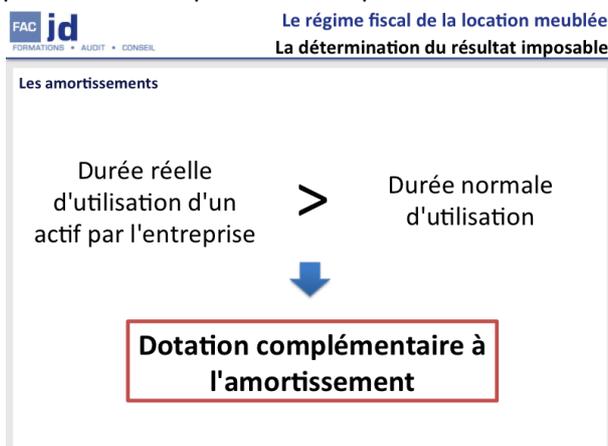
1. Cas où la durée d'utilisation comptable est plus longue que la durée d'usage de référence

Lorsque la durée d'utilisation comptable est plus longue que la durée d'usage de référence, il en résulte un **amortissement comptable inférieur à l'amortissement déductible fiscalement**.

Cette situation devrait être la plus fréquente, les durées résultant des usages étant généralement inférieures aux durées réelles d'utilisation.

Dans ce cas, les entreprises doivent en principe recourir à une **dotation complémentaire à l'amortissement** dérogatoire afin de se conformer à la règle de l'amortissement minimal prévue à l' En effet, il est rappelé qu'en application de l'article 39 B du CGI, **la somme des amortissements effectivement pratiqués depuis l'acquisition ou la création d'un élément donné ne peut être inférieure au montant cumulé des amortissements calculés suivant le système linéaire et répartis sur la durée normale d'utilisation**. Cette règle demeure inchangée (), le respect de la règle de l'amortissement minimal devant seulement être apprécié en tenant compte des amortissements dérogatoires.

Il sera toutefois admis que les entreprises qui retiendraient une durée réelle d'amortissement plus longue que la durée d'usage applicable ne soient pas pénalisées par l'application des dispositions de l'article 39 B du CGI, sauf cas manifestement abusif. L'amortissement fiscalement différé pourra donc être déduit au fur et à mesure de l'amortissement comptable. Cette durée réelle d'amortissement doit être en principe équivalente à celle retenue dans les comptes consolidés pour les entreprises établissant de tels comptes.



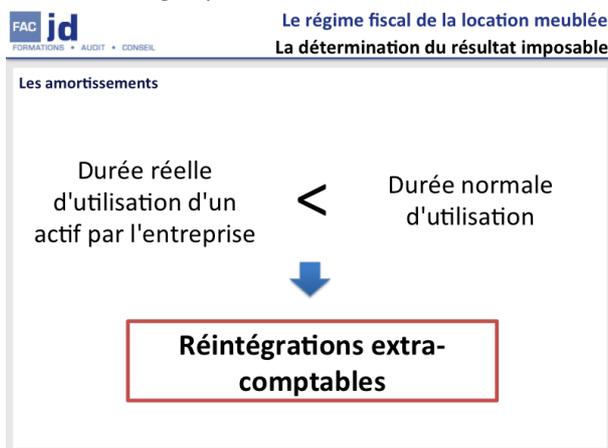
2. Cas où la durée d'utilisation comptable est plus courte que la durée d'usage de référence

Lorsque la durée d'utilisation comptable est plus courte que la durée d'usage de référence, il en résulte un **amortissement comptable supérieur à l'amortissement déductible fiscalement**.

Cette situation devrait en pratique concerner principalement les biens dont la cession est envisagée à court terme et pour lesquels la prise en compte de la valeur résiduelle dans la diminution de la base amortissable ne compense pas le raccourcissement de cette durée ; elle pourrait également concerner les biens faisant l'objet de crédit-bail mobilier et immobilier, de location avec option d'achat ou bien encore les opérations de location-financement.

Dans ce cas, les entreprises doivent procéder à la **réintégration extra-comptable de la fraction de l'amortissement comptable qui excède le montant de l'amortissement fiscalement déductible**. Cette fraction de l'amortissement comptable ainsi reportée du point de vue fiscal sera admise en déduction lors de la cession ou de la mise au rebut de l'immobilisation, ou extra-comptablement de manière linéaire sur la durée résiduelle d'usage.

Il est rappelé que les entreprises peuvent, toutefois, **retenir des durées d'amortissement inférieures à la durée d'usage de référence** à la condition de justifier de circonstances particulières, l'administration s'abstenant de remettre en cause les durées retenues en raison de ces circonstances particulières lorsqu'elles ne s'écartent pas de plus de 20 % des usages professionnels.



c. Mesure de simplification en faveur des petites et moyennes entreprises (PME)

Dans son , le comité d'urgence du comité national de la comptabilité (CNC) a proposé une mesure de simplification destinée à permettre à certaines entreprises qui ne dépassent pas certains seuils de pratiquer dans les comptes individuels l'amortissement des immobilisations non décomposables à l'origine sur leurs durées d'usage, sans rechercher leurs durées d'utilisation.

Il est précisé par ailleurs que **l'impact de cette mesure demeure strictement cantonné au domaine comptable**, dans la mesure où, du point de vue fiscal, la durée d'usage sera en tout état de cause applicable aux immobilisations non décomposées. La simplification aurait donc pour principal effet d'éviter aux entreprises concernées la comptabilisation d'un amortissement dérogatoire à raison de la durée pour les immobilisations non décomposées.

2. Conséquences de la décomposition sur la durée d'amortissement de l'immobilisation

La définition des composants implique que ceux-ci aient une durée réelle d'utilisation différente de celle de l'immobilisation corporelle à laquelle ils se rattachent. En outre, un plan d'amortissement distinct doit être établi pour chacun des composants identifiés (). Il en va de même, en conséquence, pour la structure qui est constituée de l'élément restant de l'immobilisation après décomposition.



a. Durée d'amortissement des composants

1. Les composants identifiés à l'origine

Conformément au 2° du 1 de l', la durée d'amortissement des éléments amortissables correspondant à leur durée normale d'utilisation doit être déterminée d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation compte tenu, le cas échéant, des circonstances particulières pouvant influencer sur cette durée. Les éléments décomposés n'échappent pas à cette disposition et doivent par conséquent être amortis suivant la durée normale d'utilisation fixée d'après les usages.

Le Conseil d'État a jugé que la notion d'usage doit s'entendre comme les pratiques qui, en raison notamment de leur ancienneté, de leur fréquence ou de leur généralité, sont regardées comme normales, dans chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation pour le bien à amortir (, et).

Or, la durée d'usage n'est généralement connue que pour les immobilisations corporelles prises dans leur ensemble, et non pour des fractions d'entre elles.

En l'absence d'usage identifié pour des éléments constitutifs de composants, la durée d'amortissement retenue sur le plan fiscal pour ces éléments doit correspondre à la durée normale d'utilisation du bien apprécié individuellement, conformément au principe dégagé par la jurisprudence en ce qui concerne des biens pour lesquels aucun usage n'est référencé compte tenu de leur caractère innovant. En d'autres termes, en l'absence d'usage, la durée normale d'utilisation pour les composants correspond à la durée de vie de l'élément (notamment , et CE, 18 mai 2005, n° 261794, 10e et 9e s.-s.).

En pratique, la durée d'amortissement des composants devrait correspondre à la durée à courir jusqu'à son remplacement.

Cette durée normale d'utilisation devrait correspondre dans la plupart des cas à la durée comptable. Toutefois, l'attention est appelée sur le fait que la durée normale d'utilisation d'un composant peut, dans certaines situations, ne pas correspondre nécessairement à la durée qui sera effectivement utilisée en matière comptable. En effet, il ne sera pas tenu compte, du point de vue fiscal, de la politique de cession de l'entreprise, qui n'implique pas en tant que telle une usure ou une obsolescence accélérée de l'immobilisation. Les seuls critères pouvant justifier d'une réduction de la durée normale d'utilisation demeurent ceux relatifs aux conditions particulières d'exploitation des immobilisations, en continuité avec la jurisprudence rendue relative aux dispositions du 2° du 1 de l'article 39 du CGI.

Dans le cas où des usages seraient déjà identifiés pour certains composants, il convient bien entendu de se référer à ceux-ci pour déterminer la durée fiscale d'amortissement des composants concernés, conformément aux dispositions combinées du 2° du 1 de l'article 39 du CGI et de l' Tel est le cas des éléments correspondant aux installations et agencements qui pouvaient déjà faire l'objet d'un amortissement séparé par rapport aux constructions et pour lesquels une durée d'amortissement entre 10 ans à 20 ans est généralement admise.

2. Conséquences de l'identification de composants en cours de vie

Les composants qui n'ont pas été identifiés à l'origine en tant que tels, mais qui satisfont aux critères définis au I de l', doivent être comptabilisés séparément à la date à laquelle il est constaté qu'ils satisfont à ces critères. Pour ces composants, un nouveau plan d'amortissement propre doit être appliqué dès leur comptabilisation séparée à l'actif du bilan. En pratique, il s'agit d'éléments dont le remplacement n'est pas encore intervenu, mais dont l'entreprise constate qu'ils devront l'être à plus ou moins court terme, selon des informations dont elle ne disposait pas à l'origine ou qu'elle avait méconnu par erreur.

En cas d'identification d'un composant en cours de vie, il ne doit pas être considéré, sauf cas manifestement abusifs, que l'entreprise a différé irrégulièrement une fraction de l'amortissement en contravention avec les dispositions de l' et donc que l'élément sorti de l'actif est insuffisamment amorti. Dans ces conditions, la valeur nette comptable correspondant à l'élément d'origine est intégralement déductible.

La durée d'amortissement du composant identifié en cours de vie doit correspondre à sa durée normale d'utilisation appréciée à la date où il a été identifié.

Exemple :

Une entreprise A acquiert le 1er janvier N une immobilisation d'une valeur de 100 000 €. Elle n'identifie aucun composant lors de cette acquisition. L'immobilisation est amortissable sur 20 ans selon le mode linéaire (soit dotations annuelles de 5 000 €).

En N+4, l'entreprise identifie un élément devant être remplacé au bout de 6 ans, c'est-à-dire en N+6. Cet élément répondant à la définition des composants, l'entreprise procède à sa comptabilisation séparée à l'actif du bilan.

La VNC de l'immobilisation en N+4 est donc de 80 000 € ($100\,000 - [4 \times 5\,000]$).

L'entreprise évalue, par hypothèse, la valeur brute du composant à 15 000 €. En N+4, la valeur nette du composant est donc égale à 12 000 € ($15\,000 - [15\,000 \times 4/20]$).

Les plans d'amortissement de la structure et du composant sont alors établis prospectivement de la manière suivante :

- structure : sa VNC de 68 000 € ($80\,000 - 12\,000$) est amortie sur 16 ans, soit une dotation annuelle de 4 250 € ;
- composant : sa VNC de 12 000 € est amortie sur 2 ans, soit une dotation annuelle de 6 000 €.

b. Conséquences de la décomposition sur la durée d'amortissement de la structure

La structure, c'est-à-dire la partie de l'immobilisation restant après décomposition, doit comme les composants être amortie sur la durée normale d'utilisation. Après décomposition, la structure ne peut être considérée comme identique à l'immobilisation prise dans son ensemble. Dans ces conditions, en l'absence d'usage pour les structures, il convient de se référer à la durée normale d'utilisation, soit la durée de vie de la structure. Cette durée devrait correspondre dans la plupart des cas à la durée d'amortissement comptable. Toutefois, il sera admis, par dérogation à cette règle d'adéquation des durées comptable et fiscale d'amortissement pour les composants, qu'elles puissent être amorties sur la durée d'usage fiscale applicable à l'immobilisation corporelle prise dans son ensemble.

Par ailleurs, cette dérogation relative aux structures d'immobilisations décomposées ne s'appliquera pas aux immeubles de placement.

3. Usages professionnels

Les amortissements admis en déduction pour l'établissement de l'impôt doivent correspondre à la dépréciation effective subie par les éléments à amortir. Conformément à la pratique en usage, ils sont en règle générale, **calculés chaque année d'après des taux constants**. La période d'amortissement doit être fixée de telle façon que le prix de revient soit reconstitué à l'expiration de la période normale d'utilisation.

En pratique, le taux d'amortissement à retenir est égal au quotient de 100 par le nombre d'années correspondant à la durée normale d'utilisation de l'immobilisation amortissable.

Cette durée normale d'utilisation doit être déterminée, conformément aux dispositions du 2° du 1 de l', d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation, compte tenu, le cas échéant, des circonstances particulières pouvant influencer sur cette durée. Elle est habituellement fonction de l'usure des éléments à amortir, dont la rapidité dépend de la nature de ces éléments et des conditions de leur utilisation (à simple, à double ou à triple équipe ; en présence d'agents de détérioration tels que certains produits chimiques, etc.). Mais elle peut résulter également des progrès de la technique, de l'évolution des marchés qui provoque l'inadaptation de certaines installations et, d'une manière générale, des diverses circonstances susceptibles de limiter la durée d'utilisation des immobilisations.

L'entreprise doit être en mesure de justifier les circonstances particulières qui conduisent à retenir une durée d'amortissement inférieure aux usages professionnels qui traduisent la durée normale d'utilisation des biens. Cela étant, l'Administration s'abstiendra de remettre en cause les durées d'amortissement retenues par les entreprises en raison de ces circonstances particulières, lorsqu'elles ne s'écarteront pas plus de 20 % des usages professionnels. Il est précisé que cette mesure ne s'applique pas aux biens pour lesquels l'Administration a admis par une décision particulière une durée d'amortissement plus courte que la durée normale d'utilisation.

Dans tous les cas, l'existence de ces circonstances particulières doit être établie.

L'amortissement linéaire se caractérise, en principe, par des annuités constantes, calculées en fonction d'un taux le plus souvent invariable, pendant la période d'utilisation, appliqué à la valeur d'origine des immobilisations.

FAC **jd** Le régime fiscal de la location meublée
 FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL La détermination du résultat imposable

Les amortissements

Composants	Valorisation	Durée/Taux	Dotations annuelles
Toiture	2 000 000 €	25 ans 4,00 %	80 000 €
Installations électriques	1 000 000 €	25 ans 4,00 %	40 000 €
Étanchéité	1 000 000 €	15 ans 6,67 %	66 700 €
Ascenseurs	400 000 €	15 ans 6,67 %	26 680 €
Agencements intérieurs	1 600 000 €	15 ans 6,67 %	106 720 €
Structure (gros œuvre)	14 000 000 €	40 ans 2,50 %	350 000 €
Total immeuble	20 000 000 €		670 100 €

BOI-BIC-AMT-10-40-10 §200

D. Retraitement du résultat fiscal : CGI art. 39-C

FAC **jd** Le régime fiscal de la location meublée
 FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL La détermination du résultat imposable

Retraitement du résultat fiscal : CGI art. 39 C



« 2. En cas de location ou de mise à disposition sous toute autre forme de biens consentie directement ou indirectement par une personne physique, le montant de l'amortissement de ces biens ou parts de copropriété est admis en déduction du résultat imposable, au titre d'un même exercice, dans la limite du montant du loyer acquis, ou de la quote-part du résultat de la copropriété, diminué du montant des autres charges afférentes à ces biens ou parts. »

L'article 39 C du CGI organise le régime d'amortissement des biens donnés en location ou mis à disposition sous toute autre forme.

Conformément au 2 du II de l'article 39 C du CGI, en cas de location ou mise à disposition d'un bien par une personne physique, le montant de l'amortissement de ces biens ou parts de copropriété est admis en déduction du résultat imposable, au titre d'un même exercice, dans la limite du montant du loyer acquis, ou de la quote-part du résultat de la copropriété, diminué du montant des autres charges.

Le montant de l'amortissement des biens ou parts de copropriété admis en déduction de la base imposable est limité au montant du loyer acquis ou de la quote-part de résultat de la copropriété, diminué du montant des autres charges afférentes à ces biens ou parts.

En d'autres termes, l'amortissement déductible correspond à la différence positive entre le montant des loyers acquis et le montant des charges, autres que l'amortissement, afférentes à ce bien ou ces parts de copropriété.

1. Premier terme de la différence : loyers acquis

Les loyers à prendre en compte pour déterminer le montant de la limite de déduction de l'amortissement sont les loyers acquis, c'est-à-dire courus, quelle que soit leur date de perception.

Le montant du loyer acquis est augmenté, le cas échéant, des dépenses incombant au propriétaire et mises par contrat à la charge du locataire ou de l'utilisateur.

En cas de location ou de mise à disposition de biens amortissables et non amortissables, il convient, pour le calcul des limites de déduction de l'amortissement, de ne retenir que la part des loyers correspondant aux seuls biens amortissables.

2. Second terme de la différence : charges afférentes aux biens ou parts

Les charges venant en diminution du loyer pour la détermination de l'amortissement déductible sont celles qui ont été supportées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu locatif, à l'exclusion des dotations aux amortissements.

Il s'agit notamment :

- dans le cas des immeubles : des dépenses de gestion, d'entretien, de réparation et d'assurance y compris celles incombant aux locataires et mises à la charge du propriétaire ; des charges afférentes aux emprunts contractés pour l'acquisition, la construction, la réparation ou l'amélioration des immeubles ; des frais de gérance et de rémunération des gardes ou concierges ; des taxes foncières et des taxes annexes à ces impôts ; de la contribution annuelle sur les revenus locatifs, etc. ;
- dans le cas des biens meubles : des dépenses de gestion, d'entretien et de réparation supportées par le propriétaire ainsi que des intérêts des emprunts contractés pour l'acquisition de ces biens. S'agissant plus particulièrement des copropriétés de navire, de cheval de course ou d'étalon, dans la mesure où les parts acquises par les copropriétaires constituent des éléments d'actif affectés à une exploitation dont les résultats sont imposables dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux, les frais financiers afférents aux emprunts contractés pour l'acquisition des parts peuvent être déduits de ces résultats.

En revanche, les charges liées purement à l'activité de location mais non au bien donné en location ne viennent pas en minoration du loyer acquis ou de la quote-part de résultat de la copropriété. A titre d'exemple, il s'agit notamment des frais de comptabilité, des honoraires juridiques liés aux assemblées générales d'approbation des comptes, de la taxe professionnelle dès lors qu'elle est liée à l'activité de location ou des frais de domiciliation. Il en va de même de la rémunération versée au gérant de la société.

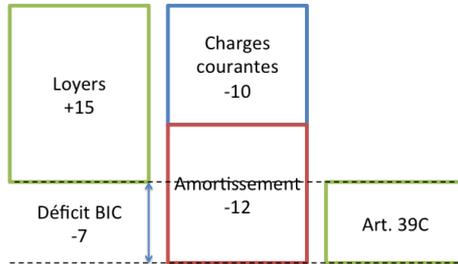
3. Calcul de la limite de déduction

En application du 2 du II de l'article 39 C du CGI, le montant total des amortissements pour dépréciation et dérogatoires afférents à ce bien ou ces parts excédant la différence entre les loyers et les charges afférentes à ce bien ou ces parts ne peut être déduit du résultat imposable au titre de l'exercice.

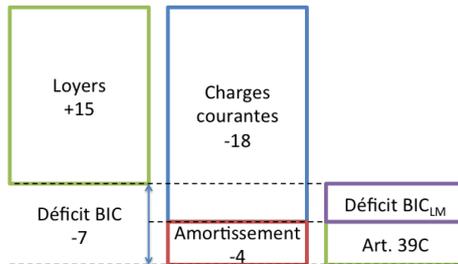
Dans l'hypothèse où une entreprise procède à la location de plusieurs biens dont l'amortissement est admis en déduction dans la limite du montant des loyers acquis diminué des autres charges, il n'y a pas lieu d'appliquer cette limite en considérant isolément chacun de ces biens ; c'est l'ensemble des loyers et des charges afférents aux biens loués ou mis à disposition qu'il convient de comparer pour apprécier si l'annuité d'amortissement relative à ces biens peut être admise en déduction en totalité ou se trouve soumise à la limite de déduction.

La fraction d'amortissement dont la déduction se trouve, le cas échéant, écartée fait l'objet d'une répartition proportionnelle entre les biens pour lesquels la charge d'amortissement excède la différence entre le loyer acquis et les autres charges. Cette répartition s'opère en retenant pour chacun des biens concernés, au numérateur, l'excédent du loyer acquis sur les autres charges afférentes au bien et, au dénominateur, la somme de tous les excédents.

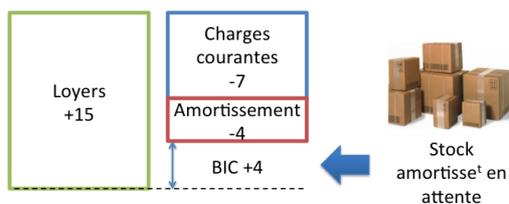
Retraitement du résultat fiscal : CGI art. 39 C



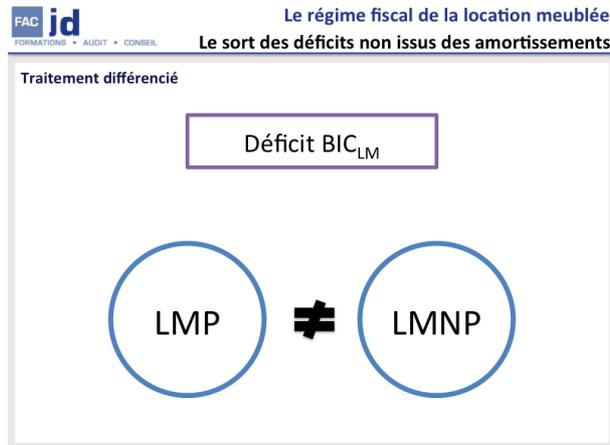
Retraitement du résultat fiscal : CGI art. 39 C



Retraitement du résultat fiscal : CGI art. 39 C



III. Impôt sur le revenu : sort du déficit non issu des amortissements

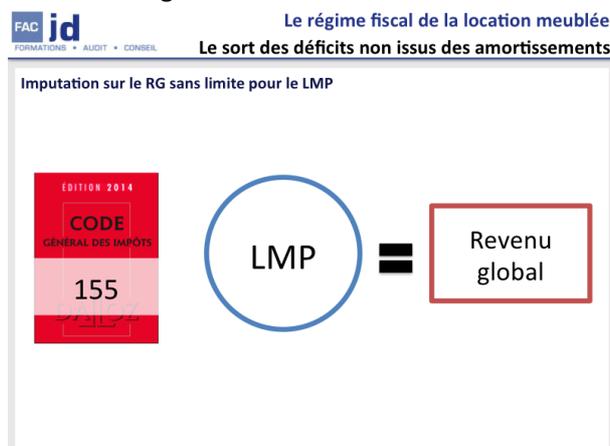


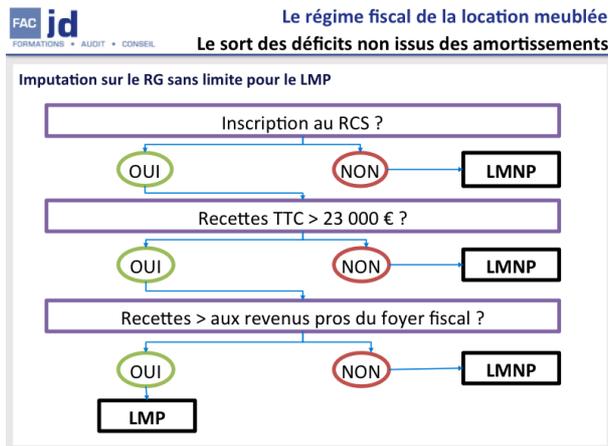
Fiche 24. LMP : imputation sur le revenu global sans limite

1. Définition de la location meublée professionnelle

En application des dispositions du IV-2 de l'article 155 du CGI, 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 du CGI, 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 du CGI.





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.

a. Inscription au registre du commerce et des sociétés

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).

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 seraient satisfaites.

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 (RM, Beaulieu, JO, AN du 28 octobre 2008, p. 9266, n° 19560). 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. En effet, aux termes de l'article R123-97 du code de commerce, la décision de refus d'inscription comporte les motifs du rejet de la demande.

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.

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.

FAC **jd** Le régime fiscal de la location meublée
 FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL Le sort des déficits non issus des amortissements

Imputation sur le RG sans limite pour le LMP

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 (RM, Beaulieu, JO, AN du 28 octobre 2008, p. 9266, n° 19560). 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. En effet, aux termes de l'article R123-97 du code de commerce, la décision de refus d'inscription comporte les motifs du rejet de la demande.

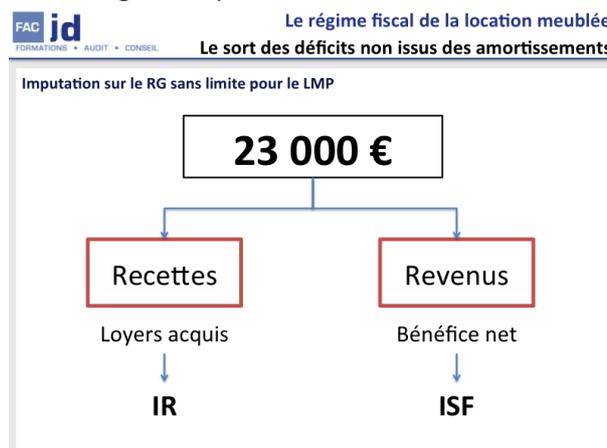
BOI-BIC-CHAMP-40-10
580



b. Montant minimal de recettes

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 du CGI



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.

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.

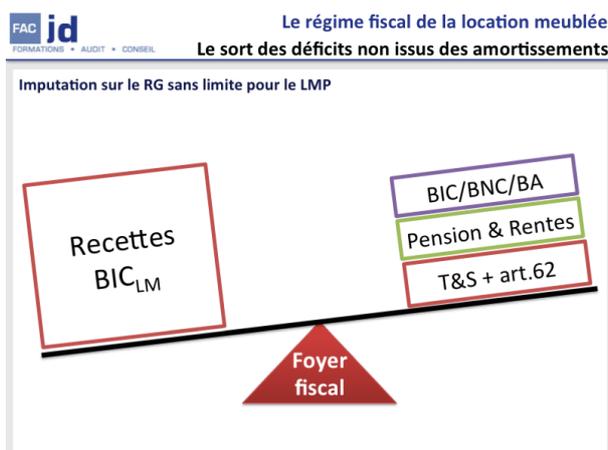
Lorsque plusieurs membres d'un même foyer fiscal, dont les revenus sont imposés sous une cote unique, se livrent à la location directe ou indirecte de locaux meublés ou destinés à être loués meublés, le dépassement éventuel du seuil de 23 000 € s'apprécie au vu du montant total des recettes de location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

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.

c. Prépondérance des recettes de location par rapport aux autres revenus

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 du CGI, 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 du CGI.



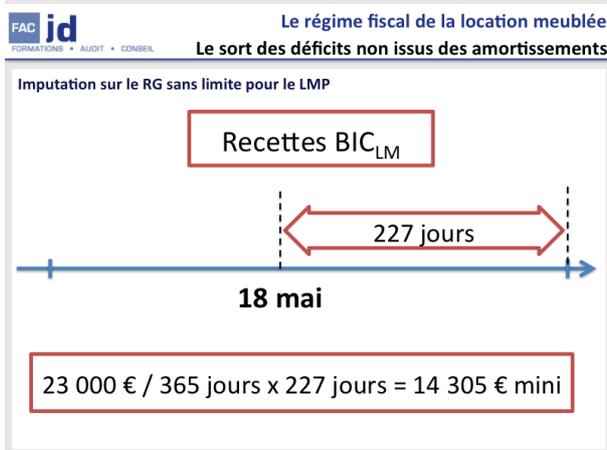
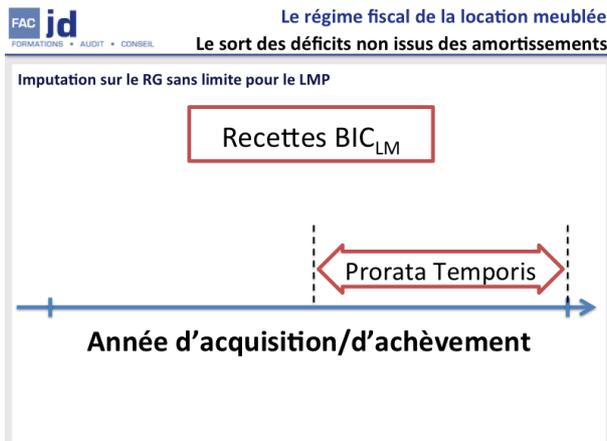
Il convient de retenir le revenu net de chacune de ces catégories d'imposition, c'est-à-dire après déduction des charges ou abattements. Les revenus exonérés d'impôt ne sont pas retenus. Les déficits éventuels doivent être pris en compte au titre de l'année au cours de laquelle ils sont réalisés à hauteur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

d. Corrections à apporter aux recettes

1. Corrections en cas de commencement ou de cessation d'activité en cours d'année

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 prorata temporis est effectué en fonction du nombre de jours de location par rapport à 365.

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



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.

Exemple :

Monsieur X détient depuis N - 21 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 1er janvier N - 1 et s'est inscrit au RCS à cette occasion. Cet immeuble a été achevé le 15 juillet N et mis en location effective le 1er septembre N.

En N, 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 N, 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 N - 1, à 20 400 € et, en N, à $20\,400 + 10\,000 \times 365 / 170 = 41\,871\text{ €}$.

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 ramenés 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.

Exemple :

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 1er mars N, 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 N, 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 1er mars N, il cède son premier appartement, puis le 31 mai N 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 N, à $3\,600 \times 365 / 60 + 7\,500 \times 365 / 151 = 40\,029$ €.

2. Mesure transitoire

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 (mécanisme qui ne s'applique pour l'appréciation du montant minimal de recettes de 23 000 €).

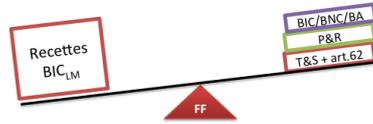
Ce mécanisme transitoire prend la forme d'une surpondération des recettes afférentes aux locations :

- ayant commencé avant le 1er janvier 2009 ;
- ou portant sur un local d'habitation acquis ou réservé avant le 1er 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.

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.

FAC **jd** Le régime fiscal de la location meublée
 FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL **Le sort des déficits non issus des amortissements**

Imputation sur le RG sans limite pour le LMP



Régime transitoire (depuis LF2009)

$$\begin{aligned} & \text{Recettes majorées} \\ & = \\ & \text{Recettes réelles} \times 5 \\ & - \\ & (\text{Recettes réelles} \times 2/5 \times \text{nb d'années de détention}) \end{aligned}$$

FAC **jd** Le régime fiscal de la location meublée
 FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL **Le sort des déficits non issus des amortissements**

Imputation sur le RG sans limite pour le LMP

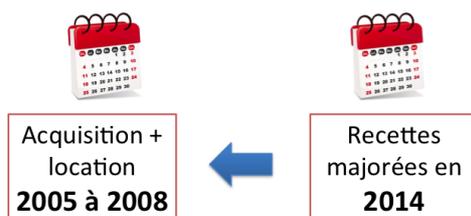
Régime transitoire (depuis LF2009)

2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
30 000 €	30 000 €	30 000 €	30 000 €	30 000 €	30 000 €	30 000 €	30 000 €	30 000 €	30 000 €
138 000 €	126 000 €	114 000 €	102 000 €	90 000 €	78 000 €	66 000 €	54 000 €	42 000 €	30 000 €

FAC **jd** Le régime fiscal de la location meublée
 FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL **Le sort des déficits non issus des amortissements**

Imputation sur le RG sans limite pour le LMP

Régime transitoire (depuis LF2009)



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.

Exemple :

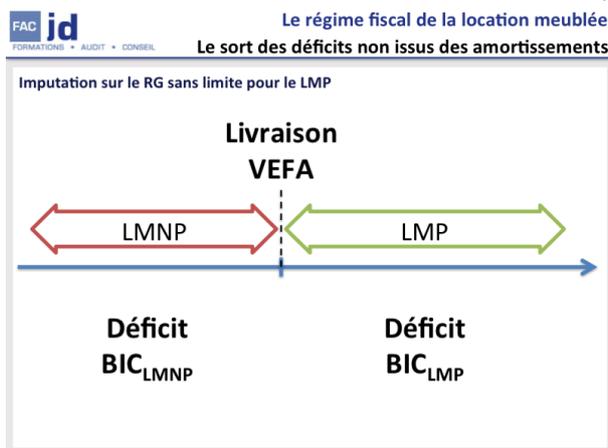
Monsieur T exerce une activité de location meublée depuis le 14 février 2008. Il a réalisé au cours de l'année N un montant de recettes de 25 200 € (loyer de 2 100 € mensuel). Au 1^{er} janvier 2012, le nombre d'années écoulées depuis le début de la location (période de 12 mois) est de 3. Les recettes à retenir pour la période du 1^{er} janvier N au 1^{er} mars N s'élèvent donc à 15 960 € [2 x 2 100 € x (5-3 x 2/5)]. A compter du 1^{er} mars 2012, le nombre d'années écoulées depuis le début de la location est de 4.

Les recettes à retenir pour la période du 1er mars 2012 au 31 décembre 2012 s'élèvent donc à 71 400 € [10 x 2 100 € x (5-4 x 2/5)]. Ainsi au titre de 2012, pour l'appréciation du montant minimal de recettes, il conviendra de retenir un montant s'élevant à 15 960 € + 71 400 € = 87 360 €.

2. Imputation du déficit sans limite de montant

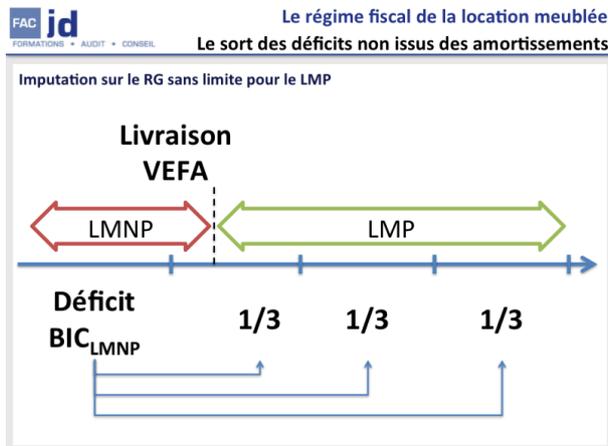
Les déficits retirés de l'activité de location meublée exercée à titre professionnel sont imputables sur le revenu global du contribuable sans limitation de montant.

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.



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.

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.



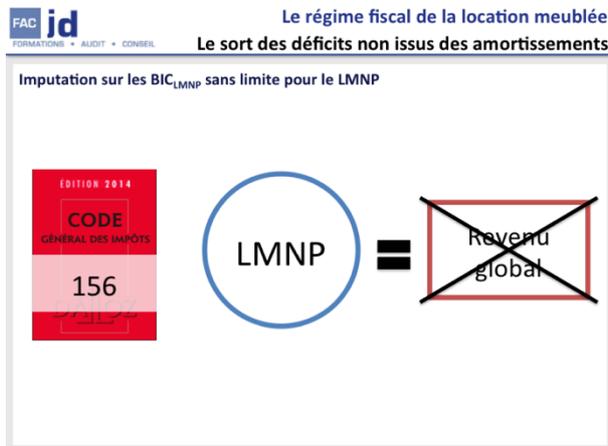
En outre, lorsque le contribuable perd la qualité de loueur en meublé professionnel et quand bien même il le redeviendrait, cette possibilité d'imputation prend fin de manière définitive. Les déficits restant à imputer suivent alors le régime de droit commun applicable aux déficits subis par des loueurs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

Exemple :

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

Fiche 25. LMNP : Mise en report du déficit pendant 10 ans

Le 1° ter du I de l'article 156 du CGI prévoit que les déficits du foyer fiscal provenant de l'activité de location meublée exercée à titre non professionnel ne peuvent s'imputer sur le revenu global.

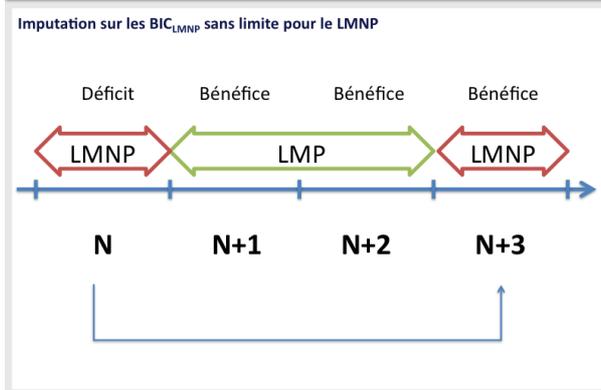


Concernant la règle de non imputation sur le revenu global des déficits provenant de location meublée exercée à titre non professionnel, cette règle s'applique également si l'immeuble est inscrit à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale.

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

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.

FAC **jd** Le régime fiscal de la location meublée
FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL **Le sort des déficits non issus des amortissements**



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.

FAC **jd** Le régime fiscal de la location meublée
FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL **Le sort des déficits non issus des amortissements**

Imputation sur les BIC_{LMNP} sans limite pour le LMNP

Items	Données
Montant de la construction	200 000
Taux d'amortissement de la construction	2,5%
Montant du terrain	100 000
Montant du mobilier	10 000
Taux d'amortissement du mobilier	10,0%
Frais d'acquisition	35 000
Sort des frais d'acquisition	déduction
Type de prêt	in fine
Durée du prêt (en années)	10
Montant des loyers	12 000
Montant des charges	1 000

FAC **jd** Le régime fiscal de la location meublée
FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL **Le sort des déficits non issus des amortissements**

Imputation sur les BIC_{LMNP} sans limite pour le LMNP

Année	Loyers	Acqu°	Intérêts	Charges	Amort.	Résultat	Cumul Art. 39 C	Déficit	Déficit perdu
1	12 000	-35 000	-11 725	-1 000	-6 000	-41 725	6 000	-35 725	
2	12 000		-11 725	-1 000	-6 000	-6 725	12 000	-725	
3	12 000		-11 725	-1 000	-6 000	-6 725	18 000	-725	
4	12 000		-11 725	-1 000	-6 000	-6 725	24 000	-725	
5	12 000		-11 725	-1 000	-6 000	-6 725	30 000	-725	
6	12 000		-11 725	-1 000	-6 000	-6 725	36 000	-725	
7	12 000		-11 725	-1 000	-6 000	-6 725	42 000	-725	
8	12 000		-11 725	-1 000	-6 000	-6 725	48 000	-725	
9	12 000		-11 725	-1 000	-6 000	-6 725	54 000	-725	
10	12 000		-11 725	-1 000	-6 000	-6 725	60 000	-725	
11	12 000		0	-1 000	-5 000	6 000	60 000	0	29 725

FAC **jd** Le régime fiscal de la location meublée
FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL **Le sort des déficits non issus des amortissements**

Imputation sur les BIC_{LMNP} sans limite pour le LMNP

Items	Données
Montant de la construction	200 000
Taux d'amortissement de la construction	2,5%
Montant du terrain	100 000
Montant du mobilier	10 000
Taux d'amortissement du mobilier	10,0%
Frais d'acquisition	35 000
Sort des frais d'acquisition	Amortis
Type de prêt	in fine
Durée du prêt (en années)	10
Montant des loyers	12 000
Montant des charges	1 000

FAC **jd** Le régime fiscal de la location meublée
FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL **Le sort des déficits non issus des amortissements**

Imputation sur les BIC_{LMNP} sans limite pour le LMNP

Année	Loyers	Acqu°	Intérêts	Charges	Amort.	Résultat	Cumul Art. 39 C	Déficit	Déficit perdu
1	12 000	0	-11 725	-1 000	-6 583	-7 308	6 583	-725	0
2	12 000		-11 725	-1 000	-6 583	-7 308	13 167	-725	0
3	12 000		-11 725	-1 000	-6 583	-7 308	19 750	-725	0
4	12 000		-11 725	-1 000	-6 583	-7 308	26 333	-725	0
5	12 000		-11 725	-1 000	-6 583	-7 308	32 917	-725	0
6	12 000		-11 725	-1 000	-6 583	-7 308	39 500	-725	0
7	12 000		-11 725	-1 000	-6 583	-7 308	46 083	-725	0
8	12 000		-11 725	-1 000	-6 583	-7 308	52 667	-725	0
9	12 000		-11 725	-1 000	-6 583	-7 308	59 250	-725	0
10	12 000		-11 725	-1 000	-6 583	-7 308	65 833	-725	0
11	12 000		0	-1 000	-5 583	5 417	65 833	0	0

Fiche 26. LMNP : Ordre d'imputation déficit ordinaire et amortissement en report

On peut légitimement s'interroger sur la possibilité et la pertinence de déduire les déficits en report avant d'appliquer les amortissements de l'année.

Aucun texte n'impose un ordre d'imputation. Il convient dès lors de retenir la méthode la plus favorable.

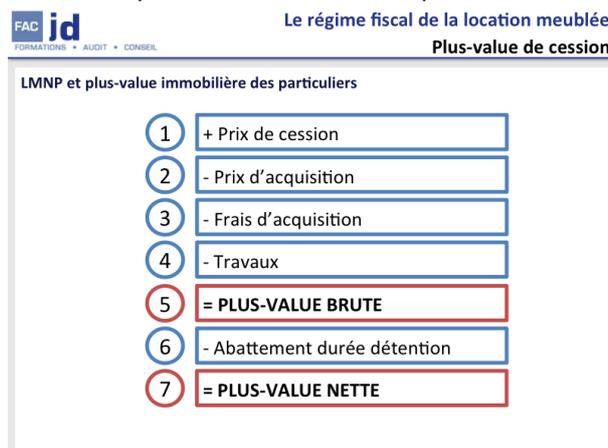
IV. Plus-values de cession

Fiche 27. LMNP et plus-value immobilière des particuliers



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

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

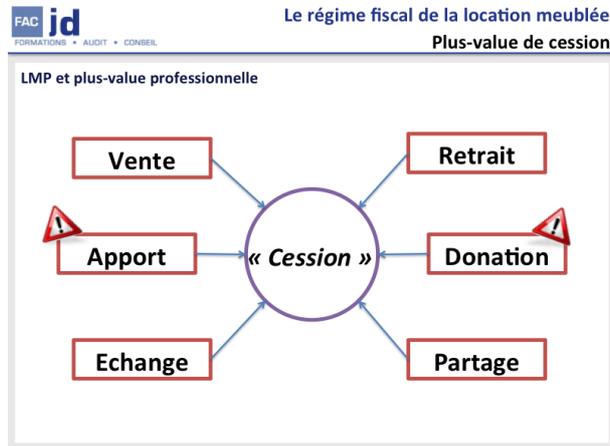


Fiche 28. LMP et plus-value professionnelle

1. Notion de « cession » d'éléments de l'actif immobilisé

En règle générale, la réalisation des plus-values (ou moins-values) est une opération ou un événement qui se traduit, en fait, par la disparition à l'actif de l'entreprise des éléments dans lesquels ces plus-values (ou moins-values) étaient latentes.

La cession revêt le plus souvent la forme d'une **vente**, mais peut également consister en **d'autres opérations** (apports en société, échanges, renonciation contre indemnité à un droit d'exclusivité, partage, donation, retrait pur et simple de l'actif, cessation d'activité etc.) ou résulter d'événements tels qu'expropriation, expulsion, éviction ou réquisition.



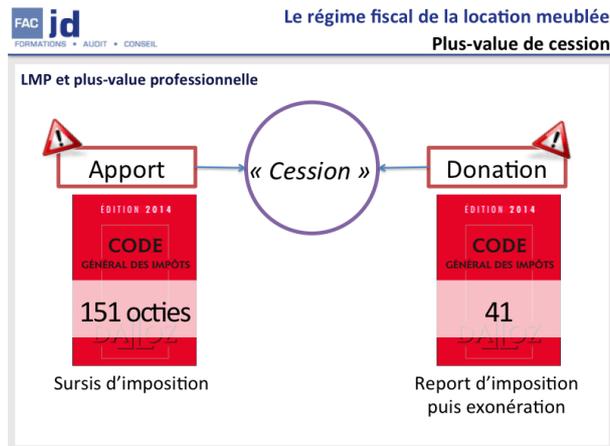
1. Vente volontaire d'éléments de l'actif

Dans le cas de **vente d'un élément de l'actif immobilisé**, la date de réalisation des plus-values ou moins-values éventuelles est, conformément au principe général, celle à laquelle, l'accord étant intervenu sur la chose et le prix, la vente peut être considérée comme parfaite (Code civil, art. 1583).

2. Apport en société d'éléments d'actif

Sous réserve des dispositions particulières prévues aux articles 210 A à 210 C du CGI relatives au régime spécial des fusions de sociétés et opérations assimilées (l'ensemble de ces dispositions, qui s'appliquent aux opérations auxquelles participent exclusivement des personnes morales ou organismes passibles de l'impôt sur les sociétés sont commentées au BOI-IS-FUS-10-20), **l'apport en société d'éléments de l'actif immobilisé constitue une cession** au sens de l'article 38-1 du CGI et les plus-values (ou moins-values) qui en résultent doivent, en principe, être prises en compte pour la détermination des bénéfices imposables de l'entreprise apporteuse (cf. notamment, CE, arrêts du 15 novembre 1943, req. n° 67003, RO, p. 381 et du 28 mai 1951, req. n° 4319, RO, p. 198).

Lorsqu'elles se rapportent à des éléments de l'actif immobilisé les plus-values sont donc taxées dès la réalisation de l'apport selon le régime défini aux articles 39 duodécies et suivants du CGI, sauf application des dispositions de l'article **151 octies** du même code. Il est, en effet, prévu, en cas de transmission d'une entreprise individuelle par voie d'apport en société, que les plus-values taxables bénéficient, à compter du 1er avril 1981, sous certaines conditions, d'un **sursis d'imposition** (cf. BOI-BIC-PVMV-40-20-30).



3. Cession d'éléments de l'actif résultant d'un partage

En règle générale, **toute opération de partage** doit, en principe, être assimilée à une cession au sens de l'article 38-1 du CGI, **lorsqu'elle se traduit par la sortie d'éléments de l'actif** immobilisé d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale. Dans ce cas, elle donne lieu à la réalisation de profits imposables (ou des pertes déductibles), qui entrent dans le champ d'application du régime particulier des plus-values (ou des moins-values).

Il en est ainsi des plus-values (ou moins-values) réalisées (ou subies) par une société -qu'il s'agisse d'une société de personnes ou de capitaux- lors du partage, des éléments d'actif immobilisé, entre ses associés ou actionnaires, en cours ou en fin d'exploitation.

Le fait générateur à retenir est l'acte de partage et la plus-value imposable est égale à la différence entre la valeur réelle des éléments au moment du partage et leur valeur nette comptable.

Indépendamment du cas général visé ci-dessus du partage de l'actif social d'une société commerciale, un partage peut également résulter d'une fin d'indivision, d'une dissolution de communauté ou d'une succession.

Dans ces différents cas et sous réserve de l'application, le cas échéant, des dispositions spéciales de **l'article 41** du CGI en cas de transmission à titre gratuit d'entreprise individuelle, l'opération de partage entraîne en principe les mêmes conséquences qu'une cession en ce qui concerne l'imposition des plus-values éventuellement dégagées à cette occasion.

S'agissant plus particulièrement du partage **d'une communauté conjugale**, il y a lieu de considérer qu'une communauté entre époux comportant des éléments d'actif professionnel **constitue au plan fiscal une indivision**. Or, la cessation d'une indivision équivaut à une cession d'entreprise à l'égard du seul indivisaire qui se retire et non à l'égard de celui qui continue l'exercice de l'activité.

Par suite, dans la situation où un couple ayant exploité ensemble un fonds de commerce, inscrit au registre du commerce au nom du mari, divorce, et où l'exploitation est poursuivie par la femme :

- le mari doit être soumis à l'impôt au titre de l'année de réalisation du partage, à raison des plus-values dégagées sur ses droits indivis dans le fonds, lesquelles sont déterminées compte tenu de l'estimation donnée à ces droits pour la formation des lots ;
- il n'y a pas, en revanche, cessation d'entreprise pour la femme continuatrice de l'exploitation, qui acquiert à la date du partage, les droits précédemment possédés par son conjoint dans la propriété du fonds.

Cette solution s'applique également dans le cas d'époux mariés sous le régime de la communauté légale dont dépend un fonds de commerce qui adoptent un régime de séparation des biens. L'attribution du fonds à l'un des conjoints, qui continue seul l'exploitation, entraîne cession d'entreprise pour celui qui se retire ainsi de l'exploitation indivise. Par suite, les plus-values dégagées sur ces droits indivis sont imposables en tenant compte, pour leur détermination, de l'estimation faite lors de l'attribution du fonds au conjoint.

Par ailleurs, Le Conseil d'Etat considère que le partage des biens d'une communauté conjugale, même à charge de soulte, ne constitue pas une cession à titre onéreux susceptible de donner lieu à imposition en application des dispositions de l'article 38 du code général des impôts, dès lors que l'attributaire des éléments d'actif les maintient au bilan de l'entreprise individuelle (Conseil d'Etat, 28 juillet 1999, n° 162756). En conséquence, et dès lors que les biens sont maintenus à l'actif du bilan de l'entreprise individuelle, l'ex-époux(se) de l'exploitant(e) ne doit pas être imposé(e) au titre des plus-values professionnelles à l'occasion du partage de la communauté conjugale et, corrélativement, la soulte versée par l'ex-conjoint(e) poursuivant l'exploitation ne doit pas être considérée comme un complément du prix de revient des éléments maintenus à l'actif. Il appartient aux ex-époux de prendre en considération, lors de la fixation du montant de la soulte, la fiscalité latente sur ces biens, dont sera seul redevable celui d'entre eux qui en poursuit l'exploitation (RM Arnaud n° 6213 JO Sénat du 15 mai 2003, p. 1614).

4. Donation d'éléments de l'actif

Bien qu'effectuée sans contrepartie, **la donation (ou cession à titre gratuit)** d'un élément de l'actif immobilisé ou de la totalité d'un fonds de commerce **constitue une cession** entrant dans les prévisions de l'article 38-1 du CGI, dès lors que cet article ne fait aucune distinction entre les différentes sortes d'aliénations, qu'elles aient lieu à titre onéreux ou à titre gratuit.

Par suite, les plus-values que font apparaître les évaluations mentionnées dans l'acte de donation par rapport à la valeur comptable des éléments cédés sont à comprendre dans les bases du bénéfice imposable du donateur (CE, arrêt du 1er juillet 1946, req. n° 79603, RO, p. 56).

Toutefois, en vertu des dispositions de **l'article 41-I du CGI**, les plus-values réalisées par une personne physique à l'occasion de la transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle, bénéficient sur option d'un **report d'imposition** jusqu'à la date de cession ou de cessation de l'entreprise ou jusqu'à la date de cession d'un des éléments si elle est antérieure.

Il est en outre précisé **qu'en cas de poursuite de l'activité** transmise dans les conditions mentionnées au paragraphe précédent, **pendant cinq ans à compter de la date de transmission, les plus-values demeurant en report sont définitivement exonérées** (article 41 – II du CGI).

5. II Retrait pur et simple d'un élément de l'actif

Les dispositions de l'article 38-1 du CGI selon lesquelles le bénéfice net de l'entreprise est déterminé en tenant compte, notamment, des cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation, sont applicables non seulement au cas où il est procédé à la cession à un tiers d'un bien compris jusqu'alors dans les éléments composant l'actif de l'entreprise et dont la valeur figurait dans la comptabilité commerciale, **mais aussi dans le cas du retrait dudit élément de l'actif de l'entreprise en vue de son incorporation au patrimoine privé de l'exploitant.**

Ainsi, il a été jugé que le contribuable qui a cessé l'exploitation de son entreprise commerciale personnelle doit être regardé comme ayant recueilli dans son patrimoine privé les parts d'une société qui figuraient à l'actif de son bilan. La plus-value constatée à l'occasion de ce transfert et dont l'intéressé doit être réputé

avoir eu la disposition est égale à la différence entre la valeur réelle des parts à cette date et la valeur pour laquelle elles étaient inscrites au bilan (CE, arrêt du 5 décembre 1973, req. n° 86298, RJ, n° II, p. 154).

Dans le cas d'un contribuable qui a cédé à son épouse l'entreprise, qu'il exploitait personnellement jusqu'au 31 décembre d'une année donnée, et dont l'actif comportait, à cette dernière date, plusieurs immeubles, il convient de considérer que l'intéressé a fait passer ces derniers dans son patrimoine personnel, dès lors que les écritures du bilan d'ouverture de l'entreprise de sa femme, au 1er janvier suivant, ne faisaient plus mention desdits immeubles.

Le régime fiscal de la location meublée
Plus-value de cession

LMP et plus-value professionnelle

FORMULE
Prise de cession
- Valeur nette comptable
= +) - valeur pro.

Le régime fiscal de la location meublée
Plus-value de cession

LMP et plus-value professionnelle

plus ou moins-values professionnelles

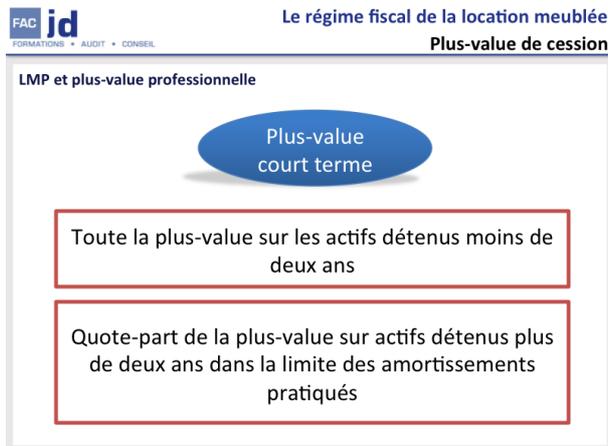
Court terme Long terme

2. Plus-values à court terme

1. Définition des plus-values à court terme

L'article 39 duodecimes-2 du code général des impôts (CGI) définit les plus-values à court terme comme étant :

- d'une part, celles qui sont réalisées à l'occasion de la **cession d'immobilisations** de toute nature acquises ou créées par l'entreprise depuis **moins de deux ans**. Le cas échéant, ces plus-values sont majorées du montant des amortissements expressément exclus des charges déductibles ainsi que de ceux qui ont été différés en méconnaissance des dispositions de l'article 39 B du CGI ;
- d'autre part, celles qui proviennent de la cession d'éléments détenus depuis **au moins deux ans**, dans la mesure où elles correspondent à des **amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt**.



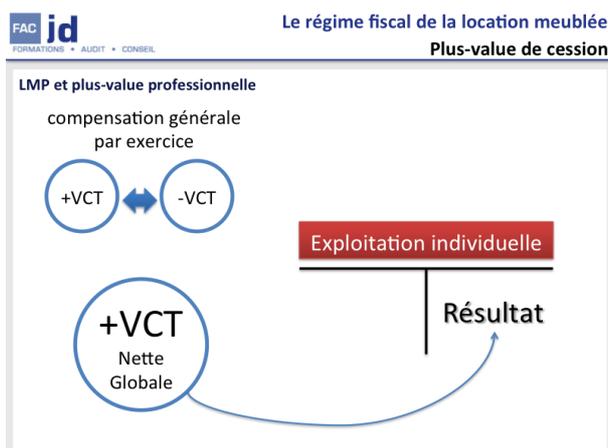
2. Calcul du délai de deux ans

Pour apprécier si un élément est cédé avant ou après un délai de deux ans à compter de son acquisition ou de sa création par l'entreprise, il convient de tenir compte, d'une manière générale, de la date à laquelle cet élément est définitivement entré dans l'actif de l'entreprise.

3. Régime fiscal

Les plus-values et moins-values à court terme font l'objet d'une **compensation générale par exercice**, cette opération consistant à faire la somme algébrique du montant total des plus-values à court terme réalisées au cours de l'exercice considéré et du montant total des moins-values à court terme subies pendant le même exercice.

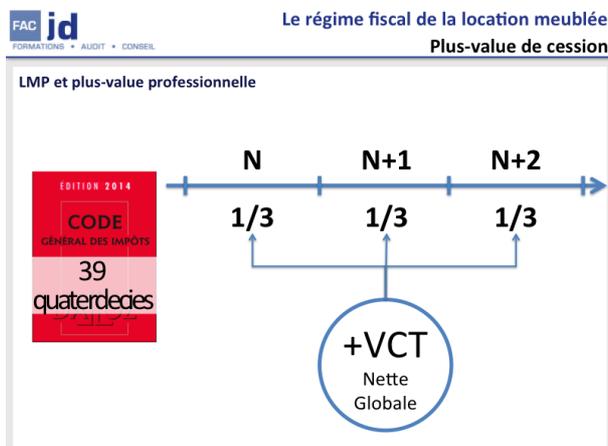
Le principe général prévoit que lorsque la compensation fait apparaître une plus-value nette à court terme, cette plus-value doit être **ajoutée aux résultats de l'entreprise dans les conditions de droit commun**. Elle constitue donc une fraction du résultat de l'exercice soumis à l'impôt sur le revenu (ou à l'impôt sur les sociétés).



Toutefois, le législateur a atténué la rigueur de ce principe en prévoyant des **possibilités de répartition** du montant net des plus-values à court terme sur l'année de leur réalisation et sur un nombre d'années postérieures variable suivant les situations.

Cette répartition ne peut jouer en fin d'exploitation. De même, dans une telle situation, les plus-values dont l'imposition a été différée doivent être rapportées aux bénéfices de l'exercice clos par la cession ou la cessation d'entreprise.

Aux termes de l'article 39 quaterdecies-1 du code général des impôts (CGI), le montant net des plus-values à court terme peut être **réparti par parts égales sur l'année de leur réalisation et sur les deux années suivantes**.



Exemple :

Soit une entreprise ayant réalisé une plus-value nette à court terme de 45 000 € au cours d'un exercice clos le 31 décembre N ; l'entreprise a pu répartir cette plus-value par tiers, soit 15 000 €, sur l'exercice clos le 31 décembre N et sur les exercices clos le 31 décembre des années N+1 et N+2.

3. **Plus-values à long terme**

a. Définition des plus-values à long terme

Aux termes de l'article 39 duodecies-3 du code général des impôts (CGI), le régime des plus-values à long terme est applicable aux plus-values autres que les plus-values à court terme. Ce sont donc d'une manière générale :

- d'une part, les plus-values provenant de la **cession d'éléments non amortissables** figurant dans l'actif **depuis au moins deux ans** (cf. BOI-BIC-PVMV-20-10) ;
- d'autre part, les plus-values provenant de la **cession d'éléments amortissables** figurant dans l'actif **depuis au moins deux ans**, dans la mesure où elles **excèdent le montant global des amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt**, des amortissements expressément exclus des charges déductibles et des amortissements différés en infraction aux dispositions de l'article 39 B du CGI (cf. BOI-PVMV-20-10).

Exemple :

Soit un élément dont le prix de revient est de 10 000 € et qui a donné lieu à la constitution, en franchise d'impôt, d'amortissements s'élevant à 5 000 €.

Si cet élément est vendu moins de deux ans après son entrée dans l'actif, pour un prix de 12 000 €, la plus-value en résultant (soit 12 000 € - 5 000 € = 7 000 €) est une plus-value à court terme.

Mais, si l'élément en cause est cédé au moins deux ans après son acquisition ou sa création, la plus-value en résultant est considérée comme constituant :

- une plus-value à court terme à concurrence de 5 000 €, montant des amortissements précédemment déduits des bénéfices imposables ;
- une plus-value à long terme à concurrence du surplus, soit 2 000 € (7 000 € - 5 000 €).

On remarquera que cette dernière somme correspond à l'excédent du prix de cession de l'élément en cause (12 000 €) sur son prix d'acquisition (10 000 €).

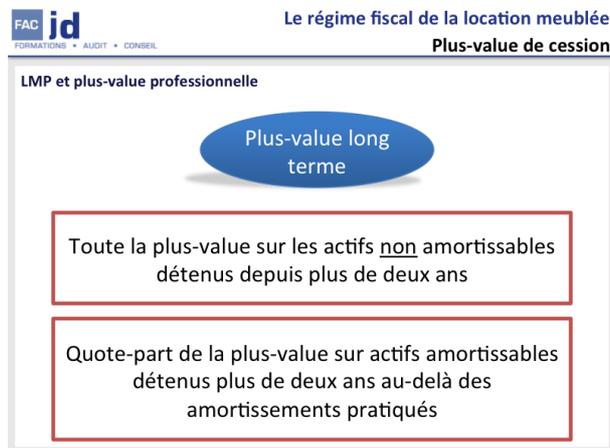
Si le même élément est vendu 8 000 €, la plus-value de cession (8 000 € - 5 000 € = 3 000 €), qui est inférieure au montant des amortissements précédemment déduits des bénéfices imposables (soit 5 000 €), doit être considérée comme constituant en totalité une plus-value à court terme.

b. Régime fiscal

1. Règle générale applicable aux plus-values nettes à long terme

Lorsque la compensation entre plus-values et moins-values à long terme fait apparaître un montant net de plus-values à long terme, celui-ci peut être affecté à :

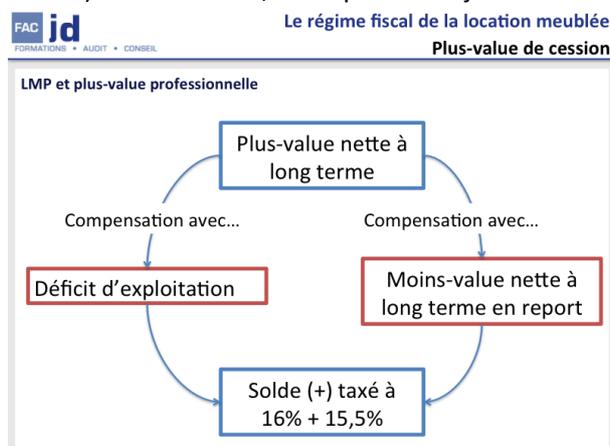
- **compenser le déficit d'exploitation de l'exercice et les moins-values à long terme de même nature subies pendant le même exercice ;**
- **compenser les moins-values à long terme subies au cours des dix exercices antérieurs** et qui n'ont pas encore été imputées.



Le montant net des plus-values à long terme ou, le cas échéant, **le solde** de ces plus-values après compensation est taxé séparément à un **taux réduit de 16 %** (article 39 quinquies du CGI).

La taxation au taux réduit libère définitivement de cet impôt les plus-values nettes à long terme qui y ont été soumises.

Par ailleurs, les plus-values nettes à long terme sont soumises aux **contributions sociales** (prélèvement social, contribution additionnelle au prélèvement social, contribution sociale généralisée, contribution pour le remboursement de la dette sociale) au taux de 15,5% depuis le 1^{er} juillet 2012.



Fiche 29. LMNP et plus-value professionnelle exonérée : CGI art. 151 septies

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 du CGI.

1. Principe

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

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.

Contrairement aux règles prévues pour le régime des micro-entreprises (BOI-BIC-DEF-20-20), 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 (BOI-BIC-CHAMP-40-10) et conséquemment des seuils de 250 000 € et 350 000 € pour l'application de l'article 151 septies du CGI.

2. Personnes visées par le dispositif

L'exonération est susceptible de bénéficier aux seules entreprises relevant de l'impôt sur le revenu :

- quel que soit le régime d'imposition sous lequel elles sont placées (régime réel ou autre) ;
- qu'il s'agisse d'entreprises individuelles ou de sociétés ou groupements relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes.

3. Condition tenant à la durée d'exercice de l'activité

a. Principe

L'exonération prévue à l'article 151 septies du CGI est subordonnée **à la condition que l'activité ait été exercée à titre professionnel pendant au moins cinq ans**. Le délai de cinq ans court à compter de la date du début de l'exercice effectif à titre professionnel de l'activité et s'achève à la date de clôture de l'exercice ou à la fin de la période d'imposition au titre duquel ou de laquelle la plus-value nette est déterminée.

b. Point de départ du délai de cinq ans

Il convient de distinguer selon que la cession porte sur :

- des immobilisations inscrites à l'actif d'une entreprise individuelle ou d'une société ou d'un groupement soumis au régime d'imposition des sociétés de personnes ;
- des droits ou parts détenus par les associés de sociétés ou de groupements relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes qui y exercent leur activité professionnelle au sens du I de l'article 151 nonies du CGI.

1. Cession d'éléments de l'actif immobilisé

Le délai de cinq ans prévu à l'article 151 septies du CGI est décompté à partir du début effectif d'activité.

Le délai s'apprécie activité par activité. Seule est prise en compte la période au cours de laquelle l'activité est exercée à titre professionnel.

Lorsque le contribuable a exercé successivement au sein d'une société relevant du régime des sociétés de personnes, puis à titre individuel, les durées d'exploitation peuvent se cumuler lorsque l'activité exercée est la même et qu'il l'a exercée à titre professionnel dans la société dans les conditions prévues au I de l'article 151 nonies du CGI. Il n'est pas possible de cumuler en revanche les durées d'exploitation lorsque le contribuable a exercé au sein d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés puis à titre individuel ou dans le cadre d'une société de personnes, ou inversement.

Le délai de cinq ans s'apprécie à compter du début effectif d'activité de la personne morale ou du groupement.

En cas de changement d'activité de la personne morale, un nouveau délai quinquennal court pour l'application de la présente exonération.

En cas de changement de régime fiscal de la société ou du groupement, les périodes d'exercice de l'activité sous le même régime fiscal peuvent se cumuler pour le calcul du délai de cinq ans.

2. Cession de droits ou parts ayant le caractère d'éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession au sens du I de l'article 151 nonies du CGI

Pour les contribuables qui exercent leur activité professionnelle dans une société soumise au régime des sociétés de personnes, le délai de cinq ans prévu à l'article 151 septies du CGI est décompté à partir du début de l'exercice de l'activité professionnelle dans la société ou le groupement soumis à l'impôt sur le revenu. Le début de l'activité correspond donc en général à la date de création ou d'acquisition des droits ou parts de la société ou du groupement qui sont cédés.

Dans l'hypothèse où le contribuable a antérieurement exercé au sein de plusieurs sociétés ou groupements, ou à titre individuel, il n'est tenu compte que de la durée de l'activité exercée dans le cadre de la société ou du groupement dont les droits ou parts sont cédés, hormis le cas où l'associé a apporté son activité individuelle à une société relevant du régime des sociétés de personnes dans les conditions prévues à l'article 151 octies du CGI.

c. Terme du délai de cinq ans

Le délai quinquennal trouve son terme à la clôture de l'exercice ou à la fin de la période d'imposition au titre duquel ou de laquelle la plus-value nette est réalisée. **En cas de cession ou de cessation de l'entreprise, il est retenu la date de cession ou de cessation.**

Exemple :

M. Z exerce son activité dans une SNC (société en nom collectif). La SNC clôture son exercice au 31 décembre de chaque année.

En N, M. Z cède la moitié de ses parts à un tiers. Pour savoir si M. Z peut bénéficier du régime de l'article 151 septies du CGI pour cette cession, le terme du délai de cinq ans s'apprécie à la clôture de l'exercice de cession, soit au 31 décembre N.

Le 30 juin N+1, M. Z part à la retraite et cesse donc son activité professionnelle. Les parts ne constituent plus un actif professionnel. Pour savoir si M. Z respecte le délai de cinq ans pour pouvoir bénéficier de l'exonération des plus-values constatées à l'occasion de sa cessation d'activité, il convient de se placer à la date de cette cessation, soit le 30 juin N+1.

En N+2, il décide de céder les parts de la SNC qu'il détient encore. Cette cession relève du régime des plus-values des particuliers et sera donc hors du champ de l'article 151 septies du CGI.

4. Condition relative aux recettes

L'exonération des plus-values est réservée aux entreprises ou sociétés dont le montant des recettes annuelles n'excède pas certains seuils.

Les recettes à prendre en compte pour l'appréciation des limites s'entendent des **recettes hors taxes**. Il s'agit essentiellement des produits concourant normalement à la formation du chiffre d'affaires de l'entreprise ainsi que des recettes accessoires rattachées aux bénéficiaires industriels et commerciaux en application de l'article 155 du CGI.

Pour l'appréciation des seuils de recettes prévus à l'article 151 septies du CGI, **il est fait abstraction des produits financiers** (hormis le cas où ces produits constituent l'activité même de l'entreprise ou son activité prépondérante) **et des recettes exceptionnelles**, notamment celles provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé.

S'agissant de l'appréciation des seuils de recettes, le IV de l'article 151 septies du CGI disposait que « le montant des recettes annuelles s'entend de la moyenne des recettes, appréciées hors taxes, réalisées au titre des exercices clos, ramenés le cas échéant à douze mois, au cours des deux années civiles qui précèdent l'exercice de réalisation des plus-values ».

Il ressortait ainsi de ce texte que les deux années civiles retenues pour l'appréciation des seuils de chiffre d'affaires étaient celles qui précèdent la date d'ouverture de l'exercice de réalisation des plus-values, et non celles qui précèdent la date de clôture de cet exercice.

L'article 21 de la loi n°2011-1978 de finances rectificative pour 2011 du 28 décembre 2011 a modifié la période de référence à retenir pour l'appréciation de la condition de recettes. **Désormais le montant des recettes annuelles s'entend de la moyenne des recettes réalisées au titre des exercices clos au cours des deux années civiles qui précèdent la date de clôture de l'exercice de réalisation des plus-values.**

Ces nouvelles dispositions sont applicables aux plus-values réalisées au cours d'exercices clos à compter du 30 décembre 2011.

a. Règles applicables en cas de plus-values réalisées par une société ou un groupement soumis à l'impôt sur le revenu

Lorsque les plus-values sont réalisées par une société ou un groupement relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes, le montant des recettes annuelles s'apprécie au niveau de cette société ou de ce groupement.

Outre les recettes réalisées par cette société ou ce groupement, il convient également de tenir compte de la quote-part de recettes réalisées par les sociétés ou groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés dont la société ou le groupement est associé ou membre à proportion de ses droits dans les bénéfices de ces sociétés ou groupements.

5. Portée de l'exonération

a. Principe

L'exonération prévue à l'article 151 septies du code général des impôts (CGI) s'applique aux plus-values nettes déterminées après compensation avec les moins-values de même nature. Cette règle s'applique quelle que soit la nature de l'activité exercée (industrielle, commerciale, artisanale, libérale ou agricole).

Les plus ou moins-values sont de même nature lorsqu'elles sont soumises au même régime fiscal, à court terme ou à long terme, conformément aux dispositions des articles 39 duodécies du CGI et 39 quindécies du CGI.

Lorsque la compensation fait apparaître une plus-value nette à court terme ou à long terme, celle-ci est exonérée si les conditions d'application de l'article 151 septies du CGI sont réunies.

En revanche, lorsque cette compensation fait apparaître une moins-value nette, celle-ci est déductible du résultat imposable dans les conditions de droit commun s'il s'agit d'une moins-value à court terme ou, s'il s'agit d'une moins-value à long terme, imputable sur les plus-values de même nature réalisées au cours des dix exercices suivants.

La moins-value nette à long terme réalisée au titre de l'exercice clos lors de la cession ou de la cessation de l'entreprise, ainsi que les moins-values nettes à long terme des exercices précédents qui sont encore susceptibles de faire l'objet d'une imputation, peuvent être déduites du bénéfice de l'exercice de cession ou de cessation pour une fraction de leur montant.

Selon le montant des recettes annuelles, la plus-value nette dégagée au titre de la période fiscale considérée bénéficie d'une exonération totale ou dégressive.

b. Exonération totale des plus-values

La plus-value est exonérée pour la totalité de son montant lorsque les recettes annuelles sont inférieures ou égales à :

- 250 000 € s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement (à compter du 1er janvier 2009 est exclue de cette catégorie la location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés) ou s'il s'agit d'entreprises exerçant une activité agricole (première catégorie d'entreprises visées au a du 1° du II de l'article 151 septies du CGI) ;
- 90 000 € s'il s'agit d'autres entreprises ou de titulaires de bénéfices non commerciaux (seconde catégorie d'entreprises visées au b du 1° du II de l'article 151 septies du CGI).

c. Exonération dégressive linéaire

La plus-value est exonérée pour une partie de son montant lorsque les recettes annuelles sont supérieures à 250 000 € et inférieures à 350 000 € pour la première catégorie d'entreprises et lorsque les recettes annuelles sont supérieures à 90 000 € et inférieures à 126 000 €, pour la seconde catégorie d'entreprises.

Pour l'application de ces dispositions, le montant exonéré de la plus-value est déterminé en lui appliquant :

- pour la première catégorie d'entreprises, un taux égal au rapport entre, au numérateur, la différence entre 350 000 € et le montant des recettes et, au dénominateur, le montant de 100 000 € ;
- pour la seconde catégorie d'entreprises, un taux égal au rapport entre, au numérateur, la différence entre 126 000 € et le montant des recettes et, au dénominateur, le montant de 36 000 €.

Exemple : Une entreprise qui exerce une activité d'achat-revente (première catégorie d'entreprises) a réalisé un montant moyen de recettes annuelles en N et N+1 de 320 000 €. Elle réalise une plus-value nette en N+2 de 40 000 €.

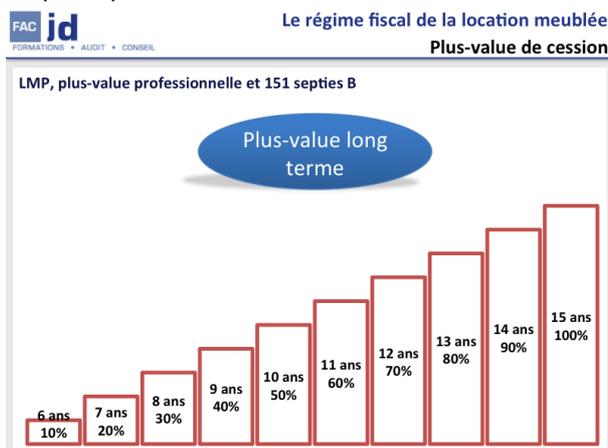
- Calcul du taux d'exonération : $(350\,000 - 320\,000) / 100\,000 = 30\%$;

- Montant de la plus-value N+2 exonérée : $40\ 000 \times 30\ \% = 12\ 000\ \text{€}$ (soit une plus-value restant imposable de 28 000 €).

Fiche 30. Exclusion de l'article 151 septies B

En application des dispositions de l'article 151 septies B du code général des impôts (CGI), les plus-values à long terme soumises au régime des articles 39 duodécies à 39 quindecies du même code réalisées dans le cadre d'une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole, sont imposées après application d'un abattement de 10 % pour chaque année de détention échue au titre de l'exercice de réalisation de la plus-value au-delà de la cinquième, lorsque ces plus-values portent sur :

- **des biens immobiliers, bâtis ou non bâtis, qui sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation** ;
- des droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué de biens immobiliers bâtis ou non bâtis qui sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation ou de droits ou de parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens, droits ou parts.



Un bien est réputé affecté à l'exploitation lorsqu'il est utilisé dans le cadre de l'activité économique exercée par l'entreprise.

La notion d'exploitation requiert en effet qu'au-delà de l'imposition dans une catégorie de revenus relevant des activités professionnelles (BIC, BNC, BA), les immeubles soient directement utilisés pour le développement d'une activité de nature industrielle, commerciale, libérale ou agricole : production ou fourniture de biens et/ou de services (usine, local commercial, etc), ou à des fins administratives (bureaux, etc).

Les hôtels sont considérés comme relevant de la catégorie des immeubles affectés à l'exploitation, dès lors qu'ils sont exploités directement par leurs propriétaires ou au travers d'une société qui leur est liée.

Sont donc exclus du présent dispositif les immeubles de placement, c'est-à-dire les actifs immobiliers utilisés par les entreprises pour en retirer des loyers ou valoriser le capital.

Tel est le cas par exemple des immeubles mis à disposition par un loueur en meublé, à titre professionnel ou non (cf. article 155-IV du CGI).

FAC **jd** Le régime fiscal de la location meublée
 FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL Plus-value de cession

LMP, plus-value professionnelle et 151 septies B



BOI-BIC-PVMV-20-40-30 §210

Un bien est réputé affecté à l'exploitation lorsqu'il est utilisé dans le cadre de l'activité économique exercée par l'entreprise. [...]
Sont donc exclus du présent dispositif les immeubles de placement, c'est-à-dire les actifs immobiliers utilisés par les entreprises pour en retirer des loyers ou valoriser le capital.
Tel est le cas par exemple des immeubles mis à disposition par un loueur en meublé, à titre professionnel ou non (cf. article 155-IV du CGI)

Fiche 31. Passage de LMP à LMNP et inversement

FAC **jd** Le régime fiscal de la location meublée
 FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL Plus-value de cession

Passage de LMP à LMNP et inversement



BOI-BIC-CHAMP-40-20 §450

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

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.

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

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.

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

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

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

V. L'ISF

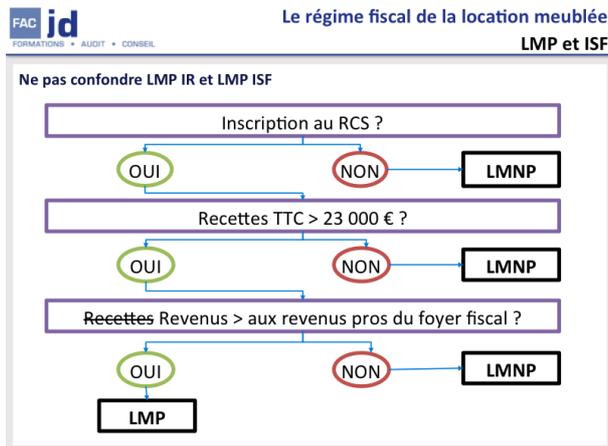
Fiche 32. ISF et LMP



Il résulte des dispositions de l'article 885 R du CGI que les locaux d'habitation loués meublés peuvent être considérés comme des biens professionnels pour l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune aux conditions cumulatives suivantes :

- que le propriétaire des locaux soit inscrit au registre du commerce et des sociétés en qualité de loueur professionnel ;
- qu'il réalise plus de 23 000 € de recettes annuelles dans le cadre de cette activité ;
- qu'il retire de cette activité plus de 50 % des revenus à raison desquels son foyer fiscal auquel il appartient est soumis à l'impôt sur le revenu dans les catégories des traitements et salaires, bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices agricoles, bénéfices non commerciaux, revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62 du CGI.

Pour l'appréciation du seuil de 50 %, doivent être pris en compte l'ensemble des revenus professionnels du foyer fiscal au sens de l'impôt de solidarité sur la fortune.



La condition relative à l'inscription au registre du commerce et des sociétés peut être considérée comme remplie lorsque l'intéressé peut justifier que la non-inscription résulte du seul fait du refus du greffe, motivé par le caractère non commercial de l'activité (en ce sens, RM Lambert n° 6809, JO Sénat du 13 avril 1995, p. 880). La preuve du motif du refus doit être apportée par le redevable qui présentera à cet effet une copie de la décision du greffe. En effet, aux termes de l'article R. 123-97 du code de commerce, la décision de refus d'inscription comporte les motifs du rejet de la demande.

Réponse ministérielle KERT n°114639 JOAN 6 mars 2007 (non opposable car non reprise au BOFIP) :

Texte de la QUESTION :

M. Christian Kert attire l'attention de M. le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie sur le statut de loueur en meublé professionnel au regard de l'impôt de solidarité sur la fortune. L'article 885 R du CGI cite trois conditions cumulatives pour que les locaux d'habitation loués meublés soient considérés comme des biens professionnels : le loueur doit être inscrit au registre du commerce et des sociétés en qualité de loueur professionnel, il doit réaliser plus de 23 000 euros de recettes annuelles au titre de la location meublée, et il doit retirer de cette activité plus de 50 % des revenus professionnels du foyer fiscal. Or, la doctrine administrative relative à l'ISF ne semble pas suffisamment précise quant au calcul du revenu tiré de la location meublée. **S'agit-il du revenu net tiré de la location meublée ?** La définition du revenu net est la suivante : « excédent du produit brut sur les dépenses effectuées (charges décaissées) en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu ». Étant donné que l'amortissement n'est pas une charge effectivement décaissée, doit-on le prendre en considération pour déterminer le résultat issu de ce type de location (revenu qui sera ensuite comparé aux autres revenus professionnels du contribuable pour déterminer s'il représente plus de 50 % des revenus professionnels ?). La réponse à cette interrogation entre revenu net ou revenu prenant en compte les amortissements permettra aux assujettis de s'assurer de la situation de leurs immeubles loués meublés au regard de l'ISF.

Texte de la REPONSE :

Il résulte des dispositions de l'article 885 E du code général des impôts (CGI) que l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) est constituée par la valeur nette, au 1er janvier de l'année d'imposition, de l'ensemble des biens, droits et valeurs imposables appartenant au foyer fiscal, soumis à cet impôt. Par exception, l'article 885- R du CGI qualifie des biens professionnels exonérés à ce titre d'ISF, les locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés par des personnes, qui, inscrites au registre du commerce et des sociétés en qualité de loueur professionnel, réalisent plus de 23 000 euros de recettes annuelles et retirent de cette activité plus de 50 % des revenus à raison desquels le foyer fiscal auquel elles appartiennent, est soumis à l'impôt sur le revenu dans les catégories des traitements et salaires, bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices agricoles, bénéfices non commerciaux, revenus des gérants et associés

mentionnés à l'article 62 du CGI. Ce dispositif institue une différence de traitement fiscal entre les loueurs de meublés professionnels et les loueurs de meublés qui exerceraient cette activité de façon adjacente, pour exonérer de l'ISF certains immeubles qu'ils détiennent. Par conséquent, seuls les locaux loués meublés, qui sont source de revenus pour le foyer au sens de l'article 885- R du CGI, sont éligibles au régime des biens professionnels. Pour apprécier la condition de seuil de 50 % des revenus à raison desquels le foyer fiscal est soumis à l'impôt sur le revenu dans les catégories des traitements et salaires, bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices agricoles, bénéfices non commerciaux, revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62 du CGI, **il convient de retenir le bénéfice industriel et commercial net annuel dégagé par l'activité de location meublée, afin de permettre la comparaison avec l'ensemble des revenus professionnels du foyer fiscal, y compris le bénéfice tiré de la location.** Le bénéfice imposable au titre des bénéfices industriels et commerciaux, à retenir pour l'établissement de l'impôt sur le revenu, est le bénéfice net déterminé dans les conditions prévues au 2 de l'article 38 du CGI. Par conséquent, ce bénéfice, conformément aux règles comptables et fiscales de droit commun, s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés.

FAC **jd** Le régime fiscal de la location meublée
FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL LMP et ISF

Ne pas confondre LMP IR et LMP ISF



ASSEMBLÉE
NATIONALE

RM KERT n°114639 JOAN 6 mars 2007

« [...] il convient de retenir le bénéfice industriel et commercial net annuel dégagé par l'activité de location meublée, afin de permettre la comparaison avec l'ensemble des revenus professionnels du foyer fiscal, y compris le bénéfice tiré de la location [...] »

Section III. La location meublée via une société de personnes

Fiche 33. Les dangers de la société civile

1. Assujettissement de plein droit à l'IS

Les sociétés civiles demeurent, d'une manière générale, hors du champ d'application de l'impôt sur les sociétés et sont normalement soumises au régime fiscal des sociétés de personnes qui se caractérise par l'assujettissement de chaque associé à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, pour la part des bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans la société.

En vertu de l'article 206-2, 1er alinéa du CGI, les sociétés civiles sont, en raison de leur objet, passibles de l'impôt sur les sociétés, même lorsqu'elles ne revêtent pas l'une des formes visées à l'article 206-1 du CGI, si elles se livrent à une exploitation ou à des opérations présentant un caractère industriel ou commercial au sens des articles 34 du CGI et 35 du CGI. Ainsi, une société civile exploitant, en fait, une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale relève de l'impôt sur les sociétés (CE, 6 avril 1959, req. n° 42653, RO, p. 397).

FAC **jd** Le régime fiscal de la location meublée
 FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL La location meublée via une société de personnes

Les dangers de la société civile

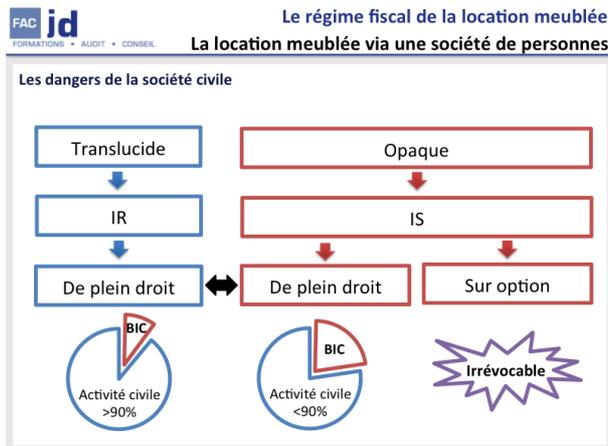


« 2. Sous réserve des dispositions de l'article 239 ter, les sociétés civiles sont également passibles dudit impôt, même lorsqu'elles ne revêtent pas l'une des formes visées au 1, si elles se livrent à une exploitation ou à des opérations visées aux articles 34 et 35. »

2. Mesure de tempérament

C'est ainsi qu'afin d'éviter les conséquences excessives résultant, dans certaines situations, de la taxation des sociétés civiles à l'impôt sur les sociétés prévue à l'article 206-2, 1er alinéa du CGI, il a été décidé de ne pas soumettre ces sociétés à l'impôt sur les sociétés tant que le montant hors taxes de leurs recettes de nature commerciale n'excède pas 10 % du montant de leurs recettes totales hors taxes.

D'autre part et pour limiter les conséquences du franchissement occasionnel de ce seuil de 10 %, il est admis que la société civile ne soit pas effectivement soumise à l'impôt sur les sociétés au titre de l'année de dépassement si la moyenne des recettes hors taxes, de nature commerciale, réalisées au cours de l'année en cause et des trois années antérieures n'excède pas 10 % du montant moyen des recettes totales hors taxes réalisées au cours de la même période. Bien entendu, s'agissant des sociétés créées depuis moins de quatre ans, cette moyenne sera appréciée sur la période courue depuis la date de leur création (Réponse Berger, n° 33593, JO, déb. AN du 11 mai 1981, p. 2009).



3. Applications jurisprudentielles

a. Location de locaux meublés

Une société civile immobilière qui, après avoir loué en meublé des immeubles dont elle était propriétaire, les a donnés à bail à une SARL -dont le gérant de fait était également l'associé majoritaire et le gérant de la société civile- doit être considérée comme ayant poursuivi, selon des modalités juridiques différentes, l'activité de loueur en meublé à laquelle elle s'était précédemment livrée (CE, arrêt du 12 février 1975, req. n° 87340, RJ II, p. 23).

Il a été jugé, dans le cas d'une société civile qui donnait en location meublée pour son propre compte deux studios mis à sa disposition par les associés, que cette société ne pouvait se prévaloir des dispositions de l'article 1655 ter du CGI et devait être regardée comme ayant exercé une activité de nature commerciale qui la rendait passible de l'impôt sur les sociétés (CE, arrêt du 5 novembre 1980, req. n° 18274, RJ II, p. 100).

Par ailleurs, la Haute Assemblée a précisé qu'une société civile qui donne en location des locaux meublés exerce une activité commerciale et doit être assujettie à l'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 206-2 du CGI, qu'elle soit ou non propriétaire des meubles garnissant ces locaux (CE, arrêt du 10 juillet 1985, req. n° 40789).

De même, les sociétés civiles dont la seule activité est de louer un local meublé durant la saison estivale exercent une activité industrielle et commerciale; en application des dispositions de l'article 206-2 du CGI, elles sont donc passibles de l'impôt sur les sociétés (Rép. Mauger, AN 20 novembre 1989, p. 5081, n° 15286).

b. Location d'un établissement industriel ou commercial muni du mobilier et du matériel nécessaires à son exploitation

Exerce une activité commerciale une société civile qui donne en location un établissement équipé pour l'affinage et le stockage des fromages alors même que le locataire exercerait, en outre, dans les lieux une activité de conditionnement, non prévue par le contrat de bail et pour laquelle aucun matériel ne lui est fourni par le bailleur (CE, arrêt du 18 mars 1983, req. n° 32542).

c. Locations d'immeubles ou de locaux aménagés

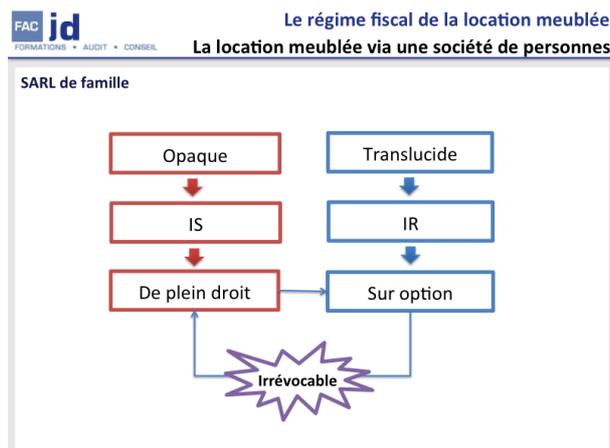
La seule activité d'une société civile immobilière consistait à donner à bail un local aménagé par elle pour l'installation d'une bombe au cobalt exploitée par la société locataire.

Le loyer avait été fixé d'après un pourcentage du bénéfice annuel de la société locataire et était payable par acomptes définitivement acquis et s'élevant à 10 % des recettes brutes. Il a été jugé qu'un tel mode de calcul du loyer entraînait la participation de la société civile bailleresse aux résultats commerciaux de la société locataire. Par suite, l'activité de la société civile immobilière revêtait un caractère commercial la rendant passible de l'impôt sur les sociétés (CE, arrêt du 3 mars 1976, req. n° 94802, RJ II, p. 26).

Il a été également jugé que la location d'un local à usage de pharmacie par une société civile immobilière à l'un de ses associés est de nature commerciale, dès lors que le loyer comporte, outre une part fixe, une participation importante aux résultats du preneur (5 % du chiffre d'affaires). La circonstance que le bailleur s'abstienne de percevoir la part variable stipulée au contrat de bail ne suffit pas pour enlever à cette dernière son caractère de créance acquise à raison des termes échus (CE, arrêt du 28 mai 1984, req. n° 36308).

Dans le même ordre d'idées, la location par une société civile immobilière d'un panneau d'affichage relève d'une activité commerciale, dès lors que celle-ci est consentie moyennant, outre un loyer fixe, une participation aux résultats de la société locataire (CE, arrêt du 28 septembre 1984, req. n° 40666).

Fiche 34. SARL de famille



1. Un assujettissement au régime des sociétés de personne sur option

L'article 239 bis AA du CGI prévoit que l'option peut être exercée par les sociétés formées uniquement entre personnes parentes en ligne directe ou entre frères et sœurs, ainsi que les conjoints et les partenaires liés par un pacte civil de solidarité défini à l'article 515-1 du code civil.

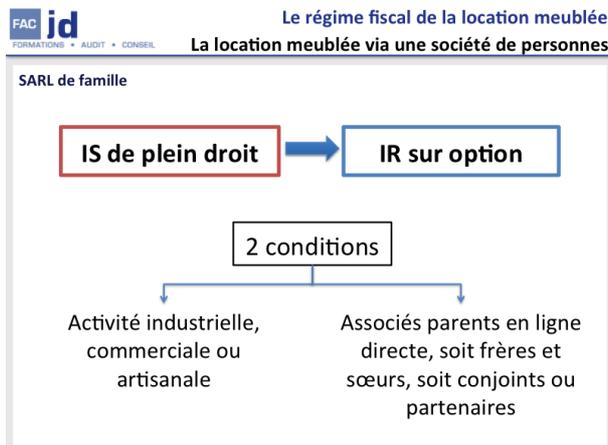
Les associés sont alors imposables comme les membres des sociétés en nom collectif. Ils sont donc personnellement soumis à l'impôt pour la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société.

2. Un retour au régime des sociétés de capitaux possible mais irrévocable

La révocation de l'option a pour effet de replacer la société sous le régime de droit commun ; elle se trouve de nouveau soumise au régime des sociétés de capitaux, soit pour l'ensemble de ses bénéfices s'il s'agit d'une société à responsabilité limitée, soit pour la part correspondant aux droits des commanditaires, s'il s'agit d'une société en commandite simple.

L'option pour le régime des sociétés de capitaux est irrévocable.

3. Conditions de l'option pour le régime fiscal des sociétés de personnes



a. La société doit avoir une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole

L'article 239 bis AA du CGI autorise les entreprises familiales exploitées sous la forme de sociétés à responsabilité limitée qui exercent une **activité industrielle, commerciale ou artisanale** visée aux articles 34 et 35 du CGI ou une activité agricole depuis l'entrée en vigueur de l'article 59 de la loi n° 96 -314 du 12 avril 1996 à sortir du champ d'application de l'impôt sur les sociétés au moyen d'une option pour le régime des sociétés de personnes.

b. Les associés doivent avoir un lien de parenté proche

La société peut comprendre soit des parents en ligne directe, soit des frères et sœurs, soit des conjoints ou partenaires ou simultanément des membres de l'un et l'autre de ces groupes.

Mais chacun des associés doit être directement uni aux autres soit par des liens de parenté directe ou collatérale jusqu'au deuxième degré, soit par le mariage ou un pacte civil de solidarité.

Ainsi répondent, par exemple, aux conditions requises les sociétés à responsabilité limitée formées :

- entre époux ;
- entre partenaires liés par un pacte civil de solidarité ;
- entre un père et un ou plusieurs enfants ;
- entre un père, ses enfants et leurs conjoints ou partenaires ;
- entre deux frères ou sœurs et leurs conjoints ou partenaires ;
- entre un grand-père et plusieurs petits-enfants, à condition que ceux-ci soient des frères et sœurs ;
- entre un beau-père et son gendre.

4. Conséquences de l'option

L'option a pour effet de placer la société qui a opté sous le régime des sociétés de personnes, les associés étant dès lors imposés comme prévu à l'article 8 du CGI.

Conformément aux dispositions de l'article 60 du CGI, le bénéfice de la société est alors déterminé dans les conditions prévues pour les exploitants individuels.

La société dispose de la possibilité d'adhérer à un centre de gestion agréé et de bénéficier des avantages accordés aux adhérents lorsque les conditions prévues à l'égard des sociétés de personnes sont remplies.

Enfin, les associés qui exercent leur activité dans le cadre de la société peuvent considérer leurs parts comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession (CGI, art. 151 nonies) et se prévaloir des prérogatives qui y sont attachées.

Fiche 35. Transformation d'une Société civile en SARL de famille ou SNC

Réponse ministérielle KERT n°12096 JOAN du 3 juin 2008 (BOI-BIC-CESS-10-20-30 §410)

En application de l'article 202 ter du CGI, lorsqu'une société soumise au régime des sociétés de personnes défini à l'article 8 du CGI et à l'article 8 ter du CGI cesse d'être soumise à ce régime, les conséquences fiscales de la cessation d'entreprise lui sont applicables.

A cet égard, il convient de préciser que la **transformation d'une société en une forme différente de celle sous laquelle elle avait été constituée n'emporte aucune conséquence fiscale dès lors qu'elle n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle et ne se traduit pas par un changement de régime fiscal.**

En effet, la transformation régulière d'une société en société d'une autre forme, qu'elle soit civile ou commerciale, n'emporte pas création d'une personne morale nouvelle (C. civ., art. 1844-3). En l'occurrence, la transformation d'une SARL de famille soumise à l'impôt sur le revenu en une SCI soumise au même régime n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle et n'emporte pas les conséquences fiscales de la cessation d'entreprise. Il en va de même de la transformation d'une SCI soumise à l'impôt sur le revenu en une SARL de famille soumise au même régime.

Par ailleurs, le passage d'une activité de location meublée et aménagée à une activité de location nue n'emporte les conséquences de la cessation d'entreprise que si ce passage est assimilé à un changement d'activité réelle au sens du I de l'article 202 ter du CGI.

Cette assimilation repose sur l'analyse d'éléments de fait, permettant de déterminer l'importance des changements apportés. Il est précisé que le passage d'une activité de location nue exercée par une SCI à une activité de location meublée et aménagée exercée par une SARL de famille ayant opté pour le régime des sociétés de personnes n'emporte pas en tant que telles conséquences de la cessation d'entreprise. Ces conséquences ne sont en effet encourues par une société exerçant une activité de nature civile et patrimoniale que dans les cas visés au II de l'article 202 ter du CGI, qui n'incluent pas la notion de changement d'activité réelle

FAC **jd** Le régime fiscal de la location meublée
 FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL La location meublée via une société de personnes

Transformation d'une société civile IR en SARL de famille IR



ASSEMBLÉE NATIONALE

RM KERT n°12096 JOAN du 3 juin 2008

la transformation d'une société en une forme différente de celle sous laquelle elle avait été constituée n'emporte aucune conséquence fiscale dès lors qu'elle n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle et ne se traduit pas par un changement de régime fiscal



BOI-BIC-CESS-10-20-30 §410

Fiche 36. SNC

1. Qu'est-ce qu'une société en nom collectif ?

Il s'agit d'une société commerciale constituée entre deux ou plusieurs personnes, tenues personnellement et solidairement de toutes les dettes sociales et auxquelles sont attribuées des parts d'intérêts qui ne peuvent être cédées qu'avec le consentement unanime des associés.

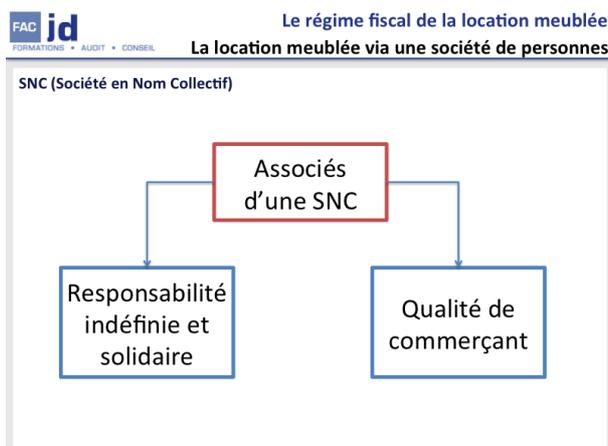
Il n'y a pas de capital social minimum. Il peut être constitué d'apports en numéraire, en industrie ou en nature, et être versé intégralement à la création.

Elle comporte au moins deux associés personne physique ou personne morale. Les associés ont obligatoirement la qualité de commerçants. Un mineur ne peut donc pas être associé d'une Société en Nom Collectif (SNC) sauf s'il est émancipé.

Les associés répondent indéfiniment (au-delà de leurs apports) et solidairement (la totalité peut être demandée à un seul) des dettes sociales à l'égard des tiers. Cette responsabilité facilite l'obtention des crédits.

Mais il s'agit d'un engagement très important. Les associés peuvent être poursuivis, sur leur patrimoine, par les créanciers de la société après une simple mise en demeure infructueuse adressée à celle-ci. Par ailleurs, le redressement judiciaire de la société est automatiquement étendu aux associés.

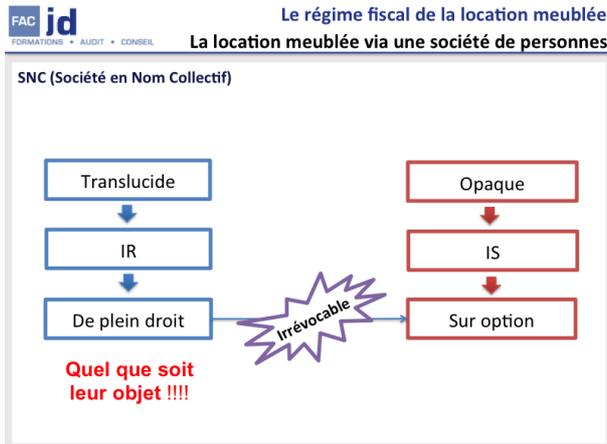
La Société en Nom Collectif (SNC) n'est pas tenue de déposer ses comptes au greffe du tribunal de commerce sauf par exemple si tous ses associés sont des Sociétés Anonymes (SA) ou des Sociétés à Responsabilité Limitée (SARL). Cela favorise le secret des affaires.



2. Régime fiscal

L'article 8 du CGI est applicable aux sociétés en nom collectif qui n'ont pas opté pour l'impôt sur les sociétés et **quel que soit leur objet**.

Ainsi, les sociétés en nom collectif qui, en conformité avec leur objet civil, se livrent à des opérations immobilières de la nature de celles visées par l'article 35 du CGI, relèvent de l'impôt sur le revenu, à défaut d'option pour le régime fiscal des sociétés de capitaux (CE, arrêt du 26 avril 1965, req. n° 58731, RO, p. 332).



Fiche 37. Problématique de la sous-capitalisation

Compte tenu des déficits mis en report, il est possible que la société détenant l'actif loué meublé accumule des pertes impactant les capitaux propres.

La perte de la moitié du capital social fait l'objet d'une réglementation particulière, pour les SARL, les SA (& SAS) et les SCA. Les textes de références sont issus du Code de Commerce, notamment art L 223-42 pour les SARL et L 225-248 pour les SA.

FAC **jd** Le régime fiscal de la location meublée
 FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL La location meublée via une société de personnes

Problématique de la sous-capitalisation

Si, du fait de pertes constatées dans les documents comptables, les capitaux propres de la société deviennent inférieurs à la moitié du capital social, les associés décident, dans les quatre mois qui suivent l'approbation des comptes ayant fait apparaître cette perte s'il y a lieu à dissolution anticipée de la société.

Si la dissolution n'est pas prononcée à la majorité exigée pour la modification des statuts, la société est tenue, au plus tard à la clôture du deuxième exercice suivant celui au cours duquel la constatation des pertes est intervenue, de réduire son capital d'un montant au moins égal à celui des pertes qui n'ont pu être imputées sur les réserves, si, dans ce délai, les capitaux propres n'ont pas été reconstitués à concurrence d'une valeur au moins égale à la moitié du capital social.

Problématique de la sous-capitalisation



A défaut par le gérant ou le commissaire aux comptes de provoquer une décision ou si les associés n'ont pu délibérer valablement, tout intéressé peut demander en justice la dissolution de la société. Il en est de même si les dispositions du deuxième alinéa ci-dessus n'ont pas été appliquées. Dans tous les cas, le tribunal peut accorder à la société un délai maximal de six mois pour régulariser sa situation. Il ne peut prononcer la dissolution, si, au jour où il statue sur le fond, cette régularisation a eu lieu.

Ces textes prévoient l'obligation de :

- 1) la consultation des associés dans les 4 mois qui suivent l'approbation des comptes, pour décider de la dissolution ou du maintien en vie de la société.
Les dirigeants qui auraient omis cette consultation s'exposent notamment à des sanctions pénales (4 500 € d'amende et jusqu'à 6 mois d'emprisonnement) et civiles (demande de dissolution par tout intéressé auprès du tribunal de commerce).
- 2) Publier la décision retenue dans un journal d'annonces légales, auprès du greffe du tribunal de commerce, et l'inscrire au registre des commerces et des sociétés.
Les dirigeants qui auraient omis ces formalités de publicité s'exposent aux mêmes sanctions pénales et civiles.
- 3) Si le maintien en vie de la société est finalement retenu, la société dispose d'un délai de 2 ans à compter de la date de décision pour régulariser la situation.
A défaut de régularisation, tout intéressé peut demander au tribunal de commerce de prononcer la dissolution de la société. Cet intéressé doit cependant justifier sa demande.

La responsabilité civile des dirigeants peut-être engagée si leur inaction cause un préjudice à la société.
En revanche, ce défaut de reconstitution des capitaux propres n'est pas sanctionné pénalement.

Section IV. La fiscalité annexe

A. La TVA

Fiche 38. Sur les loyers

Le 4° de l'article 261 D du code général des impôts (CGI) **exonère de la TVA sans possibilité d'option les locations de logements meublés ou garnis à usage d'habitation. Cette exonération comporte des exceptions.**

Le régime fiscal de la location meublée

La TVA

TVA sur les loyers



TVA

Exonération

Le régime fiscal de la location meublée

La TVA

TVA sur les loyers

ÉDITION 2014

CODE
GÉNÉRAL DES IMPÔTS

261 D

Sont exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée :
 [...]

 4° Les locations occasionnelles, permanentes ou saisonnières de logements meublés ou garnis à usage d'habitation.

Toutes les locations de locaux dont la destination finale est le logement meublé sont soumises au même régime de TVA que la prestation d'hébergement (taxation ou exonération).

1. Prestations d'hébergement à caractère hôtelier ou para-hôtelier

Il résulte du 4°-a et b de l'article 261 D du CGI, que l'exonération ne s'applique pas aux prestations hôtelières ou para-hôtelières fournies dans des établissements d'hébergement qui font l'objet d'une exploitation professionnelle.

Les opérations suivantes demeurent ainsi imposables.

a. Les prestations d'hébergement fournies dans les hôtels et les résidences de tourisme classés

Tous les établissements hôteliers qui ont fait l'objet d'un classement dans les conditions fixées par les articles D321-3 et suivants du code de tourisme restent soumis à la TVA dans les conditions de droit commun.

FAC **jd** Le régime fiscal de la location meublée
FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL La TVA

TVA sur les loyers

Toutefois, l'exonération ne s'applique pas :

a. Aux prestations d'hébergement fournies dans les hôtels de tourisme classés, les villages de vacances classés ou agréés et les résidences de tourisme classées lorsque ces dernières sont destinées à l'hébergement des touristes et qu'elles sont louées par un contrat d'une durée d'au moins neuf ans à un ou plusieurs exploitants qui ont souscrit un engagement de promotion touristique à l'étranger dans les conditions fixées par un décret en Conseil d'Etat ;

EDITION 2014
CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS
261 D

b. Les prestations d'hébergement fournies dans des conditions proches de l'hôtellerie

L'activité des exploitants qui offrent des prestations para-hôtelières est imposable à la TVA.

Le 4°-b de l'article 261 D du CGI précise que l'exonération ne s'applique pas aux prestations de mise à disposition d'un local meublé ou garni effectuées à titre onéreux et de manière habituelle.

FAC **jd** Le régime fiscal de la location meublée
FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL La TVA

TVA sur les loyers

b. Aux prestations de mise à disposition d'un local meublé ou garni effectuées à titre onéreux et de manière habituelle, comportant en sus de l'hébergement au moins trois des prestations suivantes, rendues dans des conditions similaires à celles proposées par les établissements d'hébergement à caractère hôtelier exploités de manière professionnelle : le petit déjeuner, le nettoyage régulier des locaux, la fourniture de linge de maison et la réception, même non personnalisée, de la clientèle.

EDITION 2014
CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS
261 D

En application de la jurisprudence communautaire et interne, il est précisé que le caractère onéreux suppose l'existence d'un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue ; il convient donc de rechercher si ce service procure un avantage direct au client et si le prix est en relation avec l'avantage reçu.

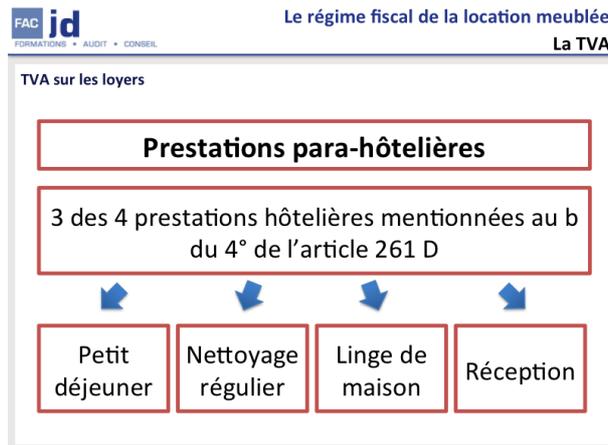
1. Définition de l'activité para-hôtelière

L'activité para-hôtelière est caractérisée par l'offre en sus de l'hébergement d'au moins trois des services suivants parmi les quatre qui sont cités au 4°-b de l'article 261 D du CGI :

- l'exploitant dispose des moyens nécessaires pour être en mesure, si besoin, de fournir le petit déjeuner à l'ensemble des locataires ; celui-ci doit être fourni selon les usages professionnels, c'est-à-dire au choix de l'exploitant, soit dans les chambres ou appartements, soit dans un local aménagé permettant la consommation sur place des denrées, situé dans l'immeuble ou l'ensemble immobilier ;
- le nettoyage des locaux est effectué de manière régulière. Cette condition sera considérée comme établie lorsque, bien que ne fournissant pas effectivement un service régulier de nettoyage,

l'exploitant dispose des moyens lui permettant de proposer un tel service au client durant son séjour, selon une périodicité régulière. En revanche, elle devra être considérée comme non satisfaite si l'exploitant se contente d'un nettoyage au début et en fin de séjour ;

- l'exploitant dispose des moyens nécessaires pour être en mesure de **fournir pendant le séjour le linge de maison à l'ensemble des locataires** ;
- l'exploitant dispose durant la période de location des moyens nécessaires pour être en mesure de proposer **un service de réception même non personnalisé** de la clientèle. Cet accueil peut être confié à un mandataire qui l'assure en un lieu unique différent du local loué lui-même.



2. Notion d'exploitant

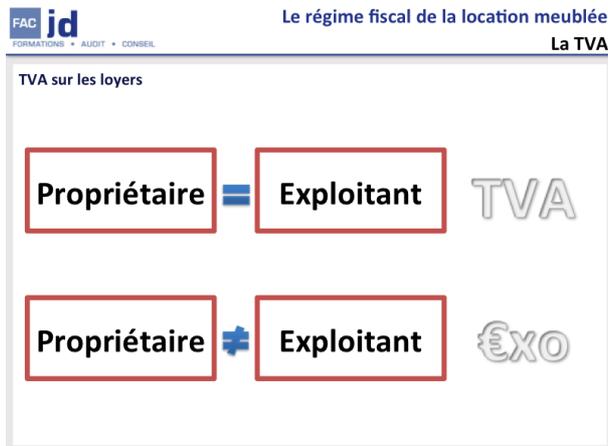
L'exploitant est celui qui assume personnellement tous les risques de l'entreprise et qui est responsable vis-à-vis des clients, ce qui implique qu'il agisse en son nom propre à leur égard.

Le recours à un intermédiaire agissant au nom et pour le compte de l'exploitant à l'égard des clients (mandataire) ne fait pas perdre au mandant sa qualité d'exploitant.

En revanche, si le « mandataire » ou le simple prestataire de services chargé de la gestion de l'établissement assume en fait les risques de l'exploitation ou agit en son nom propre à l'égard de la clientèle, il est considéré comme l'exploitant réel de l'établissement.

L'exploitant qui fait appel à un tiers pour l'exécution de tout ou partie de ces prestations (traiteur, entreprise de nettoyage) est redevable de la TVA dès lors qu'il est seul responsable vis-à-vis des clients de la prestation hôtelière fournie et qu'il en perçoit directement la totalité du prix au moyen d'une note établie sous son nom commercial.

Dans le cas contraire, c'est-à-dire **lorsque des professionnels distincts assurent, chacun sous leur responsabilité, la fourniture de logements meublés ou garnis à usage d'habitation, d'une part, et tout ou partie des prestations annexes d'autre part, la fourniture de logement meublé est exonérée de la TVA.**



Enfin, on peut considérer en pratique que le fait pour un exploitant d'offrir ces services rend imposables toutes les locations meublées qu'il consent dans un même immeuble ou ensemble immobilier.

Réponse ministérielle VERCHERE JOAN n°25887 du 2 juillet 2013 :

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

Seules sont imposables les six catégories d'opérations énumérées à l'article 261 D-4° du CGI.

Ainsi l'exonération précitée ne s'applique pas aux prestations de mise à disposition d'un local meublé ou garni effectuées à titre onéreux et de manière habituelle, comportant en sus de l'hébergement au moins trois des prestations suivantes, rendues dans des conditions similaires à celles proposées par les établissements d'hébergement à caractère hôtelier exploités de manière professionnelle : le nettoyage régulier des locaux, le petit déjeuner, la fourniture de linge de maison et la réception, même non personnalisée, de la clientèle.

Le gouvernement vient de préciser que

« l'exploitant est la personne qui assume personnellement tous les risques de l'entreprise et qui est responsable vis-à-vis des clients, ce qui implique qu'il agisse en son nom propre à leur égard ».

Toutefois,

« l'exploitant pourra avoir recours à un intermédiaire (mandataire) agissant en son nom et pour son compte pour l'exécution de tout ou partie de ces prestations (traiteur, entreprise de nettoyage) »

Dans ce cas, précise le gouvernement, l'exploitant est redevable de la TVA dès lors qu'il est seul responsable vis-à-vis des clients de la prestation hôtelière fournie et qu'il en perçoit directement la totalité du prix au moyen d'une note établie sous son nom commercial.

Dans le cas contraire, c'est-à-dire lorsque des professionnels distincts assurent chacun sous leur responsabilité, d'une part, la fourniture de logements meublés ou garnis à usage d'habitation et, d'autre part, tout ou partie des prestations annexes, la fourniture de logement meublé est exonérée de la TVA.

3. Les établissements susceptibles d'être imposables

Sur la base de ces critères, l'imposition est susceptible de s'appliquer notamment à l'exploitation des établissements suivants :

- hôtels autres que les hôtels de tourisme classés ;
- villages de vacances ;
- maisons familiales de vacances ;
- terrains de camping, camps de tourisme et camps de loisirs classés ;
- foyers-hôtels ;
- résidences pour étudiants ou jeunes travailleurs ;

- chambres d'hôtes ;
- maisons ou appartements meublés ;
- pensions de famille ;
- maisons de retraite (remarque : Le fait que les résidents des maisons de retraite autorisées, conformément à l'article L313-1 du code de l'action sociale et des familles, puissent faire ôter les meubles de l'exploitant et les remplacer par leurs propres meubles qu'ils apportent ne suffit pas en soi à rendre non imposables ces opérations) ;
- maisons d'enfants ;
- etc.

Par ailleurs, la réquisition d'établissement appartenant aux hôteliers, restaurateurs, garagistes, etc. est assimilée à une location d'établissement commercial ou industriel muni du mobilier ou du matériel nécessaire à l'exploitation. Par suite, les indemnités perçues en contrepartie de cette réquisition sont imposables à la TVA alors même qu'elles seraient inférieures à la valeur réelle de location des locaux ou établissements réquisitionnés.

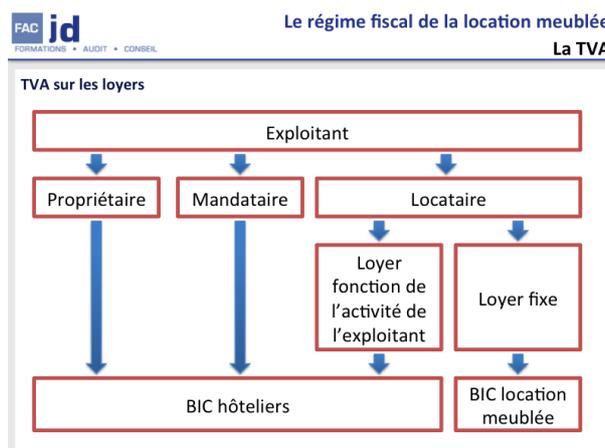
FAC **jd** Le régime fiscal de la location meublée
 FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL La TVA

TVA sur les loyers

TVA

- Hôtels autres que les hôtels de tourisme classés ;
- Villages de vacances ;
- Maisons familiales de vacances ;
- Terrains de camping, camps de tourisme et camps de loisirs classés ;
- Foyers-hôtels ;
- Résidences pour étudiants ou jeunes travailleurs ;
- Chambres d'hôtes ;
- Maisons ou appartements meublés ;
- Pensions de famille ;
- Maisons de retraite ;
- Maisons d'enfants ;

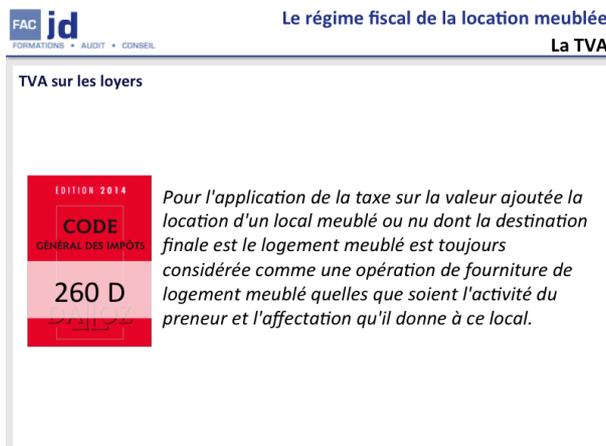
Cette situation peut s'avérer contraignante car la location meublée avec des prestations para-hôtelières assurées par le propriétaire relève des BIC hôteliers et non de la location meublée.



2. Régime des locations de locaux nus, meublés ou garnis consenties par le propriétaire à une personne qui les exploite

Selon l'article 260 D du CGI, **la location de locaux nus ou meublés dont la destination finale est le logement meublé est toujours considérée comme une opération de fourniture de logement meublé.**

En conséquence, les locations de locaux nus, meublés ou garnis consenties à des exploitants d'établissements d'hébergement à caractère hôtelier (visés au 4° a et b de l'article 261 D du CGI) sont taxables de plein droit, à l'exclusion de celles consenties à l'exploitant d'un établissement mentionné à l'article L633-1 du code de la construction et de l'habitation⁴, dont l'activité n'ouvre pas droit à déduction.



3. Villages de vacances classés ou agréés

L'exonération de TVA prévue au 4°-a de l'article 261 D du CGI ne s'applique pas aux prestations d'hébergement fournies dans les villages de vacances classés ou agréés.

4. Villages résidentiels de tourisme

Le 4°-d de l'article 261 D du CGI prévoit que l'exonération de TVA ne s'applique pas aux prestations d'hébergement fournies dans les villages résidentiels de tourisme, lorsque ces derniers sont destinés à l'hébergement des touristes et qu'ils sont loués par un contrat d'une durée d'au moins neuf ans à un exploitant dans des conditions fixées par décret en Conseil d'État.

Ces villages résidentiels de tourisme s'inscrivent dans une opération de réhabilitation de l'immobilier de loisirs définie par l'article L318-5 du code de l'urbanisme.

Fiche 39. La récupération de TVA sur les acquisitions (TVA collectée = TVA déductible)

Le système de TVA prévoit que sont soumises à la taxe, les opérations réalisées à chacun des stades de la production et de la distribution des biens et services, et le droit à déduction permet l'effacement de cette imposition chez tout acheteur qui utilise ces biens et services pour les besoins d'opérations également imposables.

L'exercice par les redevables du droit à déduction de la taxe qui a grevé les éléments du prix de leurs opérations imposables constitue ainsi l'un des mécanismes essentiels de la TVA. Il permet, en effet :

- de concilier le principe du paiement fractionné de la taxe avec son caractère d'impôt unique assis sur le prix final à la consommation des biens et services ;

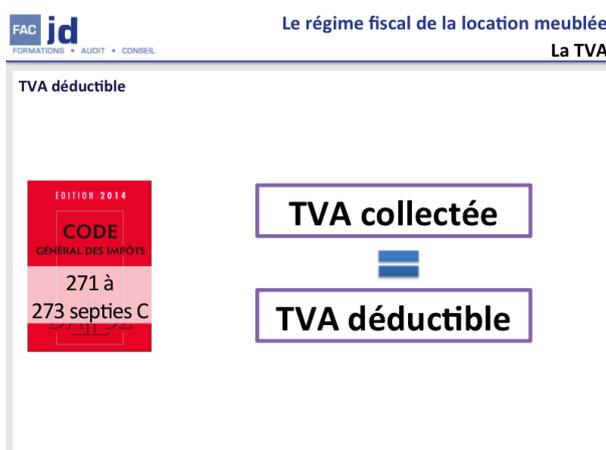
⁴ exploitants de logements-foyers, c'est-à-dire les établissements destinés au logement collectif à titre de résidence principale de personnes dans des immeubles comportant à la fois des locaux privés meublés ou non et des locaux communs affectés à la vie collective, à condition toutefois que les sommes qu'ils perçoivent au titre de leur propre activité de location soient elles-mêmes exonérées de TVA ou placées hors du champ d'application de cette taxe

- d'atteindre l'objectif de neutralité fiscale et économique qui s'attache à la TVA.

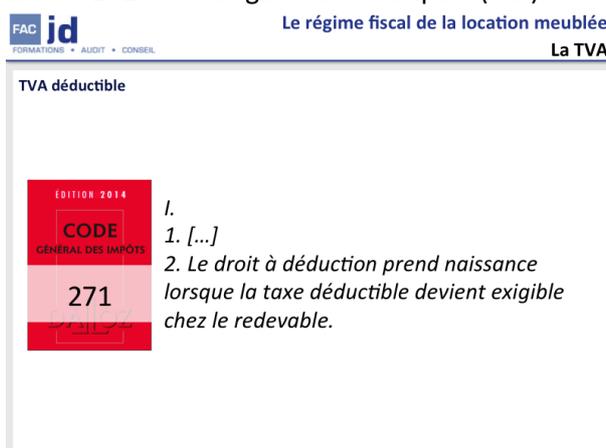
En effet, autoriser l'opérateur redevable d'aval à effectuer la déduction ou à obtenir le remboursement de la taxe acquittée au Trésor par l'opérateur d'amont aboutit à ce que le prix des biens et services au stade de la consommation finale ne supporte qu'une seule fois la taxe.

Les articles 271 du code général des impôts (CGI) à 273 septies C du CGI et les articles 205 de l'annexe II au CGI à 207 de l'annexe II au CGI définissent ou prévoient les conditions, limitations, restrictions et régularisations prévues pour l'exercice du droit à déduction.

Conformément à ces principes, **un assujetti est autorisé à déduire la taxe ayant grevé le prix d'un bien ou d'un service dès lors que ce bien ou ce service est utilisé pour la réalisation d'une opération imposable ouvrant droit à déduction** sous réserve qu'il ne fasse pas l'objet d'une limitation ou exclusion particulière (CGI, ann. II, art. 206-IV-2).



Le droit à déduction prend naissance lorsque la taxe déductible devient exigible chez le redevable conformément au 2 du I de l'article 271 du code général des impôts (CGI).



Il résulte des dispositions du II de l'article 271 du CGI que dans la mesure où un assujetti agissant en tant que tel utilise les biens pour les besoins de ses opérations taxées ou ouvrant droit à déduction au sens de cet article, il est autorisé à déduire la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) due ou acquittée pour lesdits biens.

À l'inverse, lorsque les biens ne sont pas utilisés pour les besoins des activités économiques de l'assujetti mais pour la réalisation d'opérations ou d'activités qui ne relèvent pas du champ d'application de la taxe sur

la valeur ajoutée, aucun droit à déduction ne peut ou ne pourra prendre naissance en application de la jurisprudence communautaire (CJCE, 11 juillet 1991, aff. 97/90, Lennartz).

Fiche 40. Le remboursement du crédit de TVA

a. Principe du remboursement

Le législateur a posé en principe que la taxe déductible dont l'imputation n'a pu être opérée peut faire l'objet d'un remboursement, à la demande du redevable (article 271-IV du code général des impôts (CGI)).

FAC **jd** Le régime fiscal de la location meublée
 FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL La TVA

Le remboursement du crédit de TVA

EDITION 2014

CODE
GÉNÉRAL DES IMPÔTS

271

IV. La taxe déductible dont l'imputation n'a pu être opérée peut faire l'objet d'un remboursement dans les conditions, selon les modalités et dans les limites fixées par décret en Conseil d'Etat.

b. Modalités et limites du remboursement

Les articles 242-0 A et suivants de l'annexe II au CGI fixent les modalités et les limites des remboursements. En principe annuel, ce remboursement peut être demandé mensuellement ou trimestriellement sous certaines conditions.

FAC **jd** Le régime fiscal de la location meublée
 FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL La TVA

Le remboursement du crédit de TVA

	Mensuel	Trimestriel	Annuel
Montant minimum du remboursement	760 €	760 €	150 €

1. Remboursement annuel

Aux termes de l'article 242-0 A de l'annexe II au CGI, le remboursement de la TVA déductible dont l'imputation n'a pu être opérée doit faire l'objet d'une demande des assujettis. Le remboursement porte sur le crédit de taxe déductible constaté **au terme de chaque année civile.**

Les demandes de remboursement annuel doivent être déposées **au cours du mois de janvier** pour l'année civile précédente et doivent porter sur un **montant au moins égal à 150 €** (CGI, annexe II, art. 242-0 C, al. 1).

2. Remboursements mensuels

L'article 242-0 C de l'annexe II au CGI prévoit désormais que les assujettis soumis de plein droit ou sur option au régime normal d'imposition peuvent demander un remboursement de crédit de TVA lorsque la déclaration mentionnée à l'article 287-2 du CGI fait apparaître un crédit de taxe déductible. Il en est de même pour les exploitants agricoles ayant exercé l'option prévue au quatrième alinéa du I de l'article 1693 bis du CGI pour acquitter la taxe au vu de déclarations mensuelles.

Les entreprises déposant des déclarations mensuelles de chiffre d'affaires peuvent ainsi bénéficier de la procédure mensuelle de remboursement de crédit de TVA.

Il s'agit des entreprises soumises :

- au régime réel normal d'imposition, de plein droit ou sur option (CGI, ann. II, art. 267 quinquies) donnant lieu au dépôt mensuel de déclarations de TVA ;
- au régime du « mini-réel » (entreprises soumises au régime réel normal d'imposition en matière de TVA et au régime simplifié d'imposition pour les déclarations de résultat) avec dépôt mensuel des déclarations qui ont formulé l'option visée à l'article 204 ter A de l'annexe II au CGI ;
- au régime simplifié des exploitants agricoles avec option pour le dépôt mensuel de leurs déclarations de TVA.

Le remboursement doit porter sur un **minimum de 760 €**.

3. Remboursements trimestriels

Les entreprises relevant du régime réel normal d'imposition qui acquittent un montant annuel de taxe exigible inférieur à 4 000 € (CGI, art. 287-2, al. 3) peuvent bénéficier d'un remboursement trimestriel du crédit figurant sur la déclaration de TVA déposée au titre du trimestre civil concerné, quand elles déposent des déclarations trimestrielles.

Il en va de même pour les exploitants agricoles qui ont opté pour acquitter la TVA au vu d'une déclaration trimestrielle (CGI, art. 1693 bis-I, al. 4).

Il faut et il suffit que la déclaration trimestrielle mentionne un **crédit minimum de 760 €** et que le **remboursement demandé atteigne au moins 760 €**.

4. Modalités de dépôt de la demande

Lorsqu'un crédit de TVA est dégagé sur la ligne 25 de la déclaration mensuelle ou trimestrielle n° 3310-CA 3 (CERFA n° 10963) et que l'entreprise décide d'en demander le remboursement plutôt que d'en opérer le report sur sa prochaine déclaration, **elle exprime son choix en mentionnant le montant du crédit sur la ligne 26 de la déclaration « remboursement demandé sur formulaire joint »**.

La demande de remboursement doit être formulée sur un **imprimé n° 3519** (CERFA n°11255) accompagné d'une copie de la déclaration n° 3310 CA 3 déposée au titre du mois ou du trimestre considéré. Le montant du remboursement demandé qui figure sur cet imprimé reprend celui mentionné sur la ligne 26 de la déclaration de chiffre d'affaires.

L'imprimé n° 3519 (CERFA n° 11255) est en principe remis à l'administration en même temps que cette déclaration. Toutefois, cette remise peut intervenir postérieurement, mais en tout état de cause au plus tard le 31 décembre de la seconde année qui suit (article L190, al. 2 du livre des procédures fiscales (LPF) et R*196-1 du LPF).

Exemple : La déclaration mensuelle de chiffre d'affaires n° 3310 CA 3 (CERFA n° 10963) déposée au titre des opérations réalisées au mois de janvier N dégage un crédit de TVA de 9 500 € sur la ligne 25. Plutôt que de reporter ce crédit sur la ligne 27 de la déclaration de chiffre d'affaires de janvier N, puis sur la ligne 22 de la déclaration de février N, l'entreprise choisit d'en demander le remboursement intégral en faisant figurer son montant sur la ligne 26. L'entreprise remet à l'administration la demande de remboursement du crédit de TVA correspondant (imprimé n° 3519 (CERFA n° 11255)) en même temps que la déclaration de janvier N ou au plus tard le 31 décembre N+2.

L'article 242-0 E de l'annexe II au CGI dispose que **le crédit de TVA dont le remboursement a été demandé ne peut plus donner lieu à imputation.**

5. Entreprises nouvelles

En application de la jurisprudence communautaire, la qualité d'assujetti réalisant des opérations ouvrant droit à déduction est reconnue à une entreprise lorsque deux conditions cumulatives sont remplies :

- l'entreprise déclare son intention de réaliser des opérations ouvrant droit à déduction ;
- l'administration estime que cette déclaration est suffisamment étayée par des éléments objectifs.

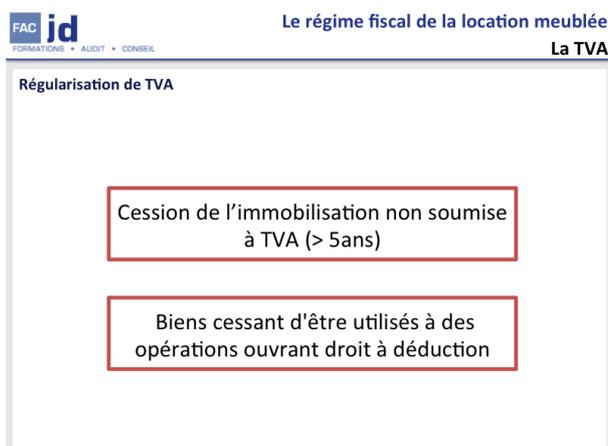
Conformément aux principes communautaires, l'administration est en droit de demander à l'entreprise nouvellement créée de lui fournir des éléments d'information précis permettant de justifier qu'elle remplit les critères pour être considérée comme un assujetti réalisant des opérations ouvrant droit à déduction.

A titre de règle pratique et afin de ne pas alourdir les obligations à la charge des entreprises lors de leur création, la production d'informations détaillées ne sera pas systématiquement exigée.

Fiche 41. Régularisation de la TVA déduite

D'une manière générale, la régularisation devient exigible lorsque l'immobilisation cesse d'être affectée à la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction ou fait l'objet d'une affectation l'excluant du droit à déduction.

1. Situation conduisant à une régularisation de TVA



a. Cession ou apport d'immobilisation non soumis à la TVA sur le prix total ou la valeur totale

Sont notamment visées les cessions d'immeubles immobilisés non soumises à la TVA. Il y a lieu de procéder à une régularisation globale en réputant que le bien sera utilisé, pour chacune des années restant à courir

jusqu'au terme de la période de régularisation, à une activité exonérée n'ouvrant pas droit à déduction (CGI, ann II, art. 207).

Il en est de même d'une immobilisation qui fait l'objet d'un apport à titre onéreux, et que cet apport n'est pas soumis à la TVA sur le prix total ou la valeur totale du bien.

Lorsque la cession de l'immeuble intervient au-delà des cinq ans de l'achèvement, elle est exonérée et les dispositions de l'article 207 de l'annexe II au CGI sont donc applicables, dès lors qu'**elle intervient dans le délai de régularisation**.

b. Biens cessant d'être utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction

En principe, il y a cessation d'utilisation à des opérations imposables en cas de cessation d'activité. La cessation d'activité intervient dès la date à partir de laquelle l'assujetti cesse d'offrir au public des services ou des biens à la vente, date qui coïncide généralement avec la fermeture des magasins, ateliers, bureaux, etc., même s'il conserve, sans les vendre, les immobilisations qui ont été nécessaires à son activité.

À défaut d'avoir constaté la cessation d'activité, l'administration peut toutefois exiger la régularisation des droits à déduction prévue à l'article 207 de l'annexe II au CGI en cas de cessation d'opérations imposables (« entreprise en sommeil »). La cession ultérieure des biens d'investissement qui ont fait l'objet de cette régularisation n'est pas soumise à la TVA.

c. Biens cessant d'être affectés à des opérations imposables ouvrant droit à déduction

Cette situation intervient notamment lorsque l'assujetti cesse de réaliser des opérations ouvrant droit à déduction tout en poursuivant son activité économique. Tel est le cas notamment :

- lorsqu'il s'agit d'un redevable par option qui a régulièrement dénoncé celle-ci ;
- lorsque l'activité comprend exclusivement des opérations qu'une disposition légale exonère à compter d'une certaine date.

2. Calcul du délai de régularisation

Ces règles diffèrent selon qu'il s'agit d'immeubles ou d'autres biens constituant des immobilisations.

Par immeuble, il faut entendre, au cas particulier, les seuls immeubles bâtis. Il s'agit par conséquent :

- des bâtiments construits en surélévation ou en sous-sol ;
- d'une manière plus générale, de tous ouvrages incorporés au sol et constituant des immeubles par nature (routes, voies ferrées, tunnels, ponts, digues, barrages, parcs de stationnement, terrains de tennis, etc.) ;
- des biens de nature mobilière rendus immeubles par destination, lorsqu'ils ne peuvent être détachés des immeubles auxquels ils sont incorporés sans être détériorés ou sans entraîner la détérioration de ces immeubles.

Sont assimilés à des biens corporels et suivent le régime du bien immeuble auquel ils se rapportent :

- les droits réels immobiliers, à l'exception des locations résultant de baux qui confèrent un droit de jouissance ;
- les droits relatifs aux promesses de vente ;
- les parts d'intérêts et actions dont la possession assure en droit ou en fait l'attribution en propriété ou en jouissance d'un bien immeuble ou d'une fraction d'un bien immeuble.

a. Point de départ du délai de régularisation pour un immeuble

Le point de départ du délai de régularisation est fixé au 1 du II de l'article 207 de l'annexe II au CGI.

Le point de départ du délai se situe généralement à la **date de l'acquisition** de l'immeuble **ou de l'achèvement de l'immeuble**. Ces dates se confondent avec celle à compter de laquelle l'assujetti est autorisé à opérer la déduction.

Ainsi, lorsque l'immeuble a été acquis auprès d'un tiers, le point de départ se situe à la date de l'acte qui est la date à laquelle la taxe est devenue exigible chez le vendeur de l'immeuble. Cette date vaut également lorsque le vendeur a été autorisé à délivrer à l'acquéreur une attestation mentionnant une fraction de la taxe qui avait initialement grevé le bien (cas où la cession a entraîné une régularisation des droits à déduction exercés par le vendeur).

Si l'assujetti a procédé ou fait procéder à la construction de l'immeuble, le point de départ du délai de régularisation se situe à la date à laquelle la taxe est devenue exigible chez l'assujetti au titre de la livraison à soi-même de l'immeuble.

S'il s'agit d'une livraison à soi-même non passible de la TVA en application du I de l'article 257 du CGI, mais néanmoins imposable en vertu du II de l'article 257 du même code (par exemple : travaux de rénovation ou d'amélioration), la date d'exigibilité et, par là même, le point de départ du délai de régularisation, se situent à la date de la première utilisation, qui se confond d'ailleurs bien souvent avec celle de l'achèvement.

Lorsque des personnes sont devenues redevables de la TVA (soit à titre obligatoire, soit par option), elles peuvent opérer la déduction d'une fraction de la taxe afférente aux immeubles en cours d'utilisation qui jusqu'alors, étaient utilisés pour effectuer des opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction (CGI, ann. II, art. 207, III-1-4°). Dans cette situation, le point de départ du délai se situe à la date de l'acquisition de l'immeuble ou de l'achèvement de l'immeuble ou de la première utilisation de l'immeuble et non à la date à laquelle la déduction est opérée dans le cadre du « crédit de départ ».

b. Computation du délai de régularisation pour un immeuble

Le délai s'étend jusqu'au 31 décembre de la dix-huitième année suivant celle au cours de laquelle est intervenu l'événement qui en constitue le fait générateur.

Exemple : Ainsi, pour un immeuble livré le 8 mai N et vendu par l'assujetti après l'expiration du délai de 5 ans prévu par le I de l'article 257 du CGI, le reversement d'une fraction de la TVA initialement déduite ne sera exigible que si la vente intervient au plus tard le 31 décembre N+18.

3. Base de calcul du reversement

Le calcul des régularisations doit s'opérer à partir de la TVA initialement déduite.

En pratique, celle-ci s'entend :

- de la taxe mentionnée sur les factures d'achat, perçue à l'import ou acquittée par les redevables eux-mêmes en vertu du mécanisme d'auto-liquidation (acquisition intracommunautaire, achat auprès d'une entreprise non établie en France, livraison à soi-même, etc.);
- de celle mentionnée sur les attestations délivrées en application du 5 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI (transfert du droit à déduction en cas de vente non soumise à la taxe d'une immobilisation ou transfert entre secteurs);
- de celle mentionnée sur les attestations délivrées en application du 3° du I de l'article 210 de l'annexe II au CGI (transfert du droit à déduction au bénéfice d'une entreprise utilisatrice).

4. Régime particulier applicable aux transmissions d'universalité totale ou partielle de biens et de services

Les transferts de biens d'investissement réalisés dans le cadre de la transmission d'universalité totale ou partielle de biens prévue par les dispositions de l'article 257 bis du CGI, dans le délai de régularisation prévu à l'article 207 de l'annexe II au CGI, ne donnent pas lieu, chez le cédant, aux régularisations du droit à déduction prévu au III de ce même article.

Le bénéficiaire de la transmission est réputé continuer la personne du cédant. Il est donc tenu, s'il y a lieu, d'opérer les régularisations du droit à déduction et les taxations de cessions ou de livraisons à soi-même qui deviendraient exigibles postérieurement à la transmission d'universalité et qui auraient en principe incombé au cédant si ce dernier avait continué à exploiter lui-même l'universalité. La transmission n'a pas pour effet de faire courir un nouveau délai de régularisation chez le bénéficiaire.

Relativement à chaque bien immobilisé transmis, ce dernier continue donc le délai de régularisation initié chez le précédent exploitant, ou chez les précédents exploitants en cas de transmissions successives de l'universalité.

Le régime fiscal de la location meublée
La TVA

Régularisation de TVA

Les livraisons de biens et les prestations de services, réalisées entre redevables de la taxe sur la valeur ajoutée, sont dispensées de celle-ci lors de la transmission à titre onéreux ou à titre gratuit, ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens.

Le bénéficiaire est réputé continuer la personne du cédant, notamment à raison des régularisations de la taxe déduite par ce dernier, ainsi que, s'il y a lieu, pour l'application des dispositions du e du 1 de l'article 266, de l'article 268 ou de l'article 297 A.

EDITION 2014

CODE
GÉNÉRAL DES IMPÔTS

257 bis

Exemple :

Un immeuble achevé en N est utilisé par un assujetti A dans le cadre de l'exploitation d'une activité industrielle et commerciale ouvrant droit à déduction. Celui-ci a exercé une déduction de l'intégralité de la TVA afférente à la livraison à soi-même constatée sur le fondement du I de l'article 257 du CGI (coefficient de déduction égal à 1). En N+7, A cède son exploitation à un assujetti B avec les biens immobiliers y affectés. Cette cession bénéficie de la dispense de régularisation prévue par l'article 257 bis du CGI. B continue la personne du cédant en exploitant l'universalité ainsi transmise. Après quelques années, il cesse définitivement toute activité économique en N+12 sans reprenneur. Pour le calcul de la régularisation exigible au titre de cet immeuble sur le fondement du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI, le nombre d'années restant à courir jusqu'au terme de la période de régularisation est de 7 ans [(N +19) – (N+12)].

RES N°2006/34 (TCA) publié le 12/09/2006 : Transmission d'une universalité totale ou partielle de biens.

Question :

Quelles sont les modalités d'application de la dispense de taxation à la TVA prévue par l'article 257 bis du code général des impôts (CGI) en cas de transmission d'une universalité totale ou partielle de biens ? Existe-t-il des particularités liées aux opérations de fusion ou de dissolution sans liquidation prévue par l'article 1844-5 du code civil ?

Réponse :

La dispense de taxation présente un **caractère obligatoire** et n'est pas subordonnée à la prise d'un engagement formel par le bénéficiaire de la transmission d'opérer s'il y a lieu, des régularisations du droit à déduction antérieurement exercé par le cédant au titre des biens transmis. En effet, cet engagement résulte de la loi, le bénéficiaire de la transmission étant réputé continuer la personne du cédant.

La dispense de taxation s'applique aux cessions d'immeubles attachés à une activité de location immobilière avec reprise ou renégociation des baux en cours, qui interviendraient entre deux bailleurs redevables de la TVA au titre de cette activité dès lors que ces cessions s'inscrivent dans une logique de transmission d'entreprise ou de restructuration réalisée au profit d'une personne qui entend exploiter l'universalité transmise.

La dispense de taxation ne concerne pas les opérations dont le fait générateur interviendrait avant ou après cette transmission. Elle ne bénéficie donc pas aux prestations de services réciproques que se seraient rendues les deux parties à une transmission d'universalité antérieurement à cette opération et dont le paiement aurait été opéré par compensation au moment de la transmission. Dans une telle hypothèse, l'exigibilité de la TVA afférente à ces prestations doit donc être considérée comme étant intervenue à cette date.

Indépendamment du dispositif prévu par l'article 257 bis du CGI, en matière de fusion ou de dissolution sans liquidation, **le bénéficiaire de ces opérations est juridiquement pleinement subrogé aux droits et obligations de l'entité absorbée ou dissoute**. A ce titre, il peut :

- opérer la déduction d'une TVA qui lui a été facturée au titre de dépenses engagées par l'entité absorbée ou dissoute avant la fusion ou la dissolution sans liquidation pour la réalisation d'une opération ouvrant droit à déduction, et non déduite à cette date ;
- bénéficier du transfert du crédit de TVA attaché à la personne absorbée ou dissoute dont le remboursement n'a pas été demandé par celle-ci avant sa disparition juridique ;
- bénéficier du transfert de l'option à la TVA formulée par la personne absorbée ou dissoute au titre d'un immeuble ou d'un ensemble d'immeubles, sur le fondement des dispositions de l'article 260-2° du CGI.

5. Exemple de régularisation

Lors de la survenance d'un des événements exposés au 1 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI qui entraînent un reversement de la TVA initialement déduite, le montant de la TVA à régulariser est égale à la somme des régularisations annuelles qui auraient été effectuées jusqu'au terme de la période de régularisation.

a. Cession ou apport non soumis à la taxe sur le prix total ou la valeur totale

Dans ce cas, le bien est alors réputé avoir été utilisé, pour toute la période de régularisation restant à courir, à une activité exonérée n'ouvrant pas droit à déduction (coefficient de taxation égal à zéro).

Exemple :

Une entreprise D acquiert en l'année N, un immeuble neuf pour un montant hors taxe d'un million d'euros, auxquels s'ajoutent 200 000 € de TVA. L'affectation de l'immeuble avec une activité assujettie à TVA est partielle, Il s'avère que le coefficient d'assujettissement de ce bien est de 0,8. De plus, la partie affectée à l'activité assujettie à TVA ne génère que 50% des loyers totaux, le coefficient de taxation des loyers de 0,5.

Le coefficient de déduction de ce bien est égal à 0,4 (0,8 x 0,5) et l'entreprise a pu déduire initialement pour 80 000 € de TVA (200 000 € x 0,4). Ces coefficients ne varient pas tout au long de la vie de l'entreprise.

Au cours de l'année N+7, l'entreprise D cède son immeuble à une entreprise E.

Cette cession se faisant sans TVA, l'entreprise D est tenue à une régularisation globale, qui est égale à la somme des régularisations qui auraient eu lieu au cours des années N+8 à N+19 (soit 12 années), si, pour chacune de ces années.

Cette régularisation, qui prend la forme d'un reversement, est donc égale à 12 ans x (0,4 / 20 ans x 200 000 €), soit 48 000 €.

Lorsque le bien cédé constitue également une immobilisation pour son acquéreur, le cédant peut, conformément au 3 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI, lui « transférer » une partie de la TVA initiale, à proportion de la période de régularisation non encore entamée.

Exemple : L'entreprise E ayant décidé d'immobiliser l'immeuble qu'il a acquis, l'entreprise D peut lui transférer un montant de TVA égal à : $(12/20) \times 200\ 000\ €$, soit 120 000 €.

Il s'avère que pour l'entreprise E, le coefficient d'assujettissement de l'immeuble est égal à 1 et son coefficient de taxation est égal à 0,35. L'entreprise E pourra donc déduire 42 000 €. Elle sera elle-même tenue aux régularisations éventuelles pendant les vingt années suivant son acquisition, sur la base d'une TVA initiale égale à la TVA transférée, soit 120 000 €.

b. Biens cessant d'être utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction

Dans ce cas (par exemple en cas de cessation de l'activité économique ou d'affectation à une activité située en dehors du champ d'application de la TVA), le coefficient d'assujettissement du bien devient nul, ainsi que son coefficient de taxation.

Il y a lieu à régularisation globale car le bien sort définitivement du cycle des régularisations.

Quand bien même il serait à nouveau utilisé à des opérations imposables, aucune déduction complémentaire ne serait permise.

Exemple :

En l'année N, un entrepreneur individuel K, exerçant une activité intégralement soumise à la TVA, fait l'acquisition d'un immeuble neuf, qu'il décide d'affecter à son exploitation. Le coût d'acquisition s'élève à 100 000 euros hors taxe. Il déduit 20 000 €. En N+6, l'immeuble est affecté au patrimoine privé de l'exploitant. Celui-ci est tenu à un reversement égal à : $(20\ \text{ans} - 7\ \text{ans}) \times 20\ 000\ € / 20 = 13\ 000\ €$.

Le coefficient d'assujettissement de référence du bien devient nul, ainsi que le coefficient de taxation de référence. En N+8, il réaffecte son immeuble à son activité professionnelle. Il ne peut prétendre à aucune déduction complémentaire.

B. La CFE

1. Assujettissement de plein droit

FAC **jd** FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL

Le régime fiscal de la location meublée

La CFE

Assujettissement

BOI-IF-CFE-10-30-10-50

La location ou sous-location de locaux meublés constitue par nature une activité professionnelle passible de la cotisation foncière des entreprises (CFE).

Les loueurs en meublé, sont donc, quelles que soient les modalités d'exercice de leur activité, imposables à la CFE (RM, Palmero, JO. déb. Sénat du 28 mars 1978, p. 292 n° 23192).

FAC **jd** Le régime fiscal de la location meublée
FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL La CFE

Assujettissement

RM, PALMERO n° 23192 JO Sénat du 28 mars 1978,

*« La loi du 29 juillet 1975 créant la taxe professionnelle a reconduit les exemptions dont bénéficiaient, sous le régime de la patente, les locations accidentelles de meublés, les locations ou sous-locations d'une partie de l'habitation principale, les gîtes ruraux et les meublés de tourisme, remplissant certaines conditions.
Mais en dehors de ces exonérations strictement limitatives, les loueurs en meublés sont, quelles que soient les modalités d'exercice de leur activité, imposables à la taxe professionnelle dans les conditions de droit commun et selon des règles uniformes. [...] »*

En revanche, les 1° et 2° de l'article 1459 du CGI prévoit pour les locations meublées deux exonérations de plein droit permanentes de CFE.

L'exonération de CFE mentionnée au 3° de l'article 1459 du CGI présentant un caractère facultatif.

2. Modalités de détermination de la CFE

FAC **jd** Le régime fiscal de la location meublée
FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL La CFE

Mode de détermination

CFE



Valeur locative passibles de la taxe foncière (terrains, constructions, installations), utilisés par l'entreprise pour les besoins de son activité

✘

Taux fixé par la commune

a. Base de calcul (assiette)

La CFE est calculée sur la valeur locative des biens passibles de la taxe foncière (terrains, constructions, installations), utilisés par l'entreprise pour les besoins de son activité au cours de la période de référence (année N - 2).

Les biens visés sont ceux qui appartiennent à l'entreprise, ceux qui sont en location en crédit-bail et ceux qui sont utilisés gratuitement.

La valeur locative est calculée selon les mêmes règles que celles qui déterminent la taxe foncière. La valeur retenue est la valeur brute (sans prise en compte des abattements forfaitaires).

Remarque : La base d'imposition peut être réduite (selon conditions) pour les aéroports et installations antipollution, les installations de manutention portuaire, les artisans, les coopératives, les entreprises saisonnières et les diffuseurs de presse.

b. Montant

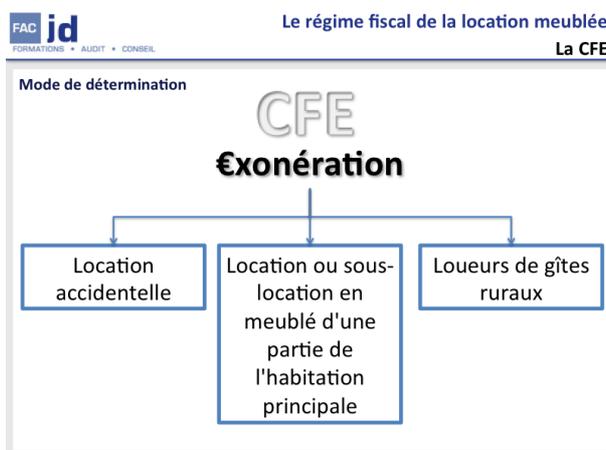
Le montant de la CFE est le produit de la base d'imposition et du taux fixé par la commune. Il varie donc d'une commune à une autre.

Il peut être réduit par application :

- d'un dégrèvement si l'activité de l'entreprise diminue d'une année sur l'autre,
- d'un crédit d'impôt égal à 750 € par salarié pour les entreprises situées dans les zones de restructuration de la défense (ZRD) sous certaines conditions.

Une cotisation minimale est fixée chaque année par le conseil municipal.

3. Cas d'exonération



a. Location accidentelle

Les associés des sociétés d'attribution d'immeubles à temps partagé ou des sociétés de multipropriété qui donnent en location les locaux dont ils ont la jouissance temporaire sont imposables à la CFE dès lors qu'ils se comportent comme des loueurs en meublé et que la location ne présente pas un caractère accidentel.

Toutefois, ne constitue pas l'exercice d'une activité professionnelle impliquant la mise en œuvre de moyens matériels ou intellectuels le fait de donner à bail commercial de longue durée un logement garni de meubles à un preneur afin que celui-ci exerce lui-même, en le sous-louant à des tiers et pour son propre compte, une activité d'hébergement, à raison de laquelle il est redevable de la CFE.

FAC **jd** Le régime fiscal de la location meublée La CFE
 FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL

Les cas d'exonération

Toutefois, ne constitue pas l'exercice d'une activité professionnelle impliquant la mise en œuvre de moyens matériels ou intellectuels le fait de donner à bail commercial de longue durée un logement garni de meubles à un preneur afin que celui-ci exerce lui-même, en le sous-louant à des tiers et pour son propre compte, une activité d'hébergement, à raison de laquelle il est redevable de la CFE


 BOI-IF-
 CFE-10-30-10-
 50 \$40

Conformément au 1° de l'article 1459 du CGI, sont exonérés de la CFE les propriétaires ou locataires qui louent accidentellement une partie de leur habitation personnelle, lorsque d'ailleurs cette location ne présente aucun caractère périodique.

L'habitation personnelle peut être soit principale, soit secondaire.

Cette disposition confirme le principe général selon lequel la CFE ne s'applique qu'à des activités exercées à titre habituel (cf. BOI-IF-CFE-10-20-20-10).

b. Location ou sous-location en meublé d'une partie de l'habitation principale

Le 2° de l'article 1459 du CGI prévoit que sont exonérées de CFE les personnes qui louent ou sous-louent en meublé une ou plusieurs pièces de leur habitation principale, sous réserve que les pièces louées constituent pour le locataire ou le sous-locataire en meublé sa résidence principale, et que le prix de location demeure fixé dans des limites raisonnables.

Les personnes qui louent ou sous-louent en meublé une partie de leur habitation principale sont donc exonérées de CFE lorsque les trois conditions suivantes sont réunies :

- les pièces données en location doivent faire partie intégrante de l'habitation principale du loueur ;
- ces pièces doivent constituer pour le locataire ou le sous-locataire en meublé sa résidence principale ; à cet égard, il est précisé que les étudiants doivent être considérés comme ayant leur résidence principale au lieu où ils séjournent habituellement au cours de l'année universitaire, même s'ils ont conservé leur domicile légal chez leurs parents ;
- le prix de location doit demeurer fixé dans des limites raisonnables.

L'habitation principale s'entend du logement où le redevable réside habituellement.

1. Bénéfice de l'exonération

La location d'une chambre de bonne dépendant de l'habitation ouvre droit à l'exonération lorsque le prix de location demeure fixé dans des limites raisonnables.

Le Conseil d'État apprécie de manière assez libérale les conditions fixées par le législateur. Ainsi, il admet que l'exonération peut être accordée lorsque la location ou la sous-location porte sur des pièces situées dans une maison constituant l'habitation principale du redevable, même si ce dernier ne les a jamais occupées, dès lors qu'en raison de sa contenance, l'immeuble constitue un ensemble indivisible (Conseil d'État, 7 / 9 SSR, du 16 juin 1971, 81620 transposable à la CFE.)

2. Exclusion du bénéfice de l'exonération de CFE

Ne peuvent bénéficier de l'exonération prévue au 2° de l'article 1459 du CGI, les personnes qui donnent en location des pièces formant des logements indépendants de leur habitation principale. Il en est ainsi, notamment, des pièces pourvues de cuisines et de salles d'eau, disposant d'un accès individuel aux parties communes, d'une boîte aux lettres indépendante, etc.

A titre d'exemples (transposables à la CFE), l'exonération de taxe professionnelle a été refusée à un propriétaire louant en meublé des pièces qui, eu égard à leur superficie et à leur disposition, ne pouvaient être regardées comme faisant partie de son habitation principale dès lors que :

- les pièces louées étaient, pour la plupart, situées dans des étages différents de ceux occupés par le propriétaire ;
- chacun des logements disposait d'un lavabo et certains d'entre eux, d'une cuisine ou d'un coin cuisine ;
- l'accès à la rue était commun, mais sept de ces logements disposaient d'entrées séparées (Conseil d'État, 7 / 8 SSR, 24 mars 1976, n°93851).

L'exonération a également été refusée à un propriétaire louant ou sous-louant meublées des pièces disposant d'un équipement sanitaire autonome et desservies par les parties communes de l'immeuble (Conseil d'État, 9 / 8 SSR, 13 novembre 1987, n° 44238).

c. Loueurs de gîtes ruraux

Le a du 3° de l'article 1459 du CGI prévoit que les personnes qui louent tout ou partie de leur habitation personnelle à titre de gîte rural sont exonérées de CFE, sauf délibération contraire de la commune ou de l'EPCI doté d'une fiscalité propre.

Les conditions d'application de l'exonération de CFE aux personnes qui louent leur habitation personnelle comme gîte rural sont fixées par le décret n° 92-1325 du 15 décembre 1992.

1. Définition du gîte rural

Le gîte rural s'entend du logement meublé qui remplit deux conditions :

- être classé « gîte de France » dans les conditions prévues à l'article 58 de la loi n° 65-997 du 29 novembre 1965 ;
- ne pas constituer l'habitation principale ou secondaire du locataire.

Le classement « gîte de France » résulte de l'arrêté du 1er avril 1997 modifiant l'arrêté du 28 décembre 1976 modifié instituant la répartition catégorielle des meublés de tourisme et des gîtes de France. Il est fonction de critères d'environnement, de conception et d'aménagement.

L'homologation « gîte de France » est réservée à des hébergements touristiques situés en zone rurale et qui sont sélectionnés par les relais départementaux des gîtes de France. Ces derniers sont une émanation de la fédération nationale des gîtes de France, organisme agréé par le ministre chargé du tourisme.

L'homologation « gîte de France » résulte de la simple adhésion du loueur à la charte des gîtes de France. Conformément au principe de l'annualité, cette homologation n'a d'effet, pour l'exonération de CFE, qu'à compter du 1er janvier de l'année suivante.

Avant même leur homologation, les gîtes ruraux peuvent cependant bénéficier, le cas échéant, de l'exonération prévue au c du 3° de l'article 1459 du CGI.

En conséquence, les gîtes ruraux qui ne sont pas classés « gîtes de France » ne peuvent bénéficier, à ce titre, de l'exonération de CFE, quand bien même leurs caractéristiques seraient semblables. Ils peuvent toutefois être exonérés de CFE au titre du b ou du c du 3° de l'article 1459 du CGI.

Tout manquement à l'une des stipulations de la charte des gîtes de France peut entraîner la perte du label « gîte de France ». La radiation est prononcée par les relais départementaux des gîtes de France. Elle entraîne la déchéance de l'exonération de CFE prévue au a du 3° de l'article 1459 du CGI à compter du 1er janvier de l'année suivante.

Cela étant, ces locaux meublés peuvent, le cas échéant, rester exonérés de CFE au titre du c du 3° de l'article 1459 du CGI.

L'exonération de CFE est subordonnée à une seconde condition, à savoir le gîte rural doit faire partie de l'habitation personnelle du loueur.

Par habitation personnelle du loueur, il convient d'entendre tout logement que le propriétaire occupe à titre de résidence principale ou de résidence secondaire en dehors des périodes de location.

En conséquence, les personnes qui louent à titre de gîte rural non pas leur habitation personnelle mais des locaux aménagés uniquement en vue de la location en meublé sont en tout état de cause exclues du bénéfice des exonérations de CFE prévues à l'article 1459 du CGI. Ces locaux sont pris en compte dans la base d'imposition à la CFE et exonérés de taxe d'habitation.

d. Loueurs en meublé de locaux classés dans les conditions prévues à l'article L. 324-1 du code de tourisme

Les personnes qui louent en meublé des locaux compris dans leur habitation personnelle et classés dans les conditions prévues à l'article L. 324-1 du code du tourisme sont exonérées de CFE en vertu du b du 3° de l'article 1459 du CGI.

1. Modalités de classement des meublés de tourisme

L'article L. 324-1 du code du tourisme prévoit que l'État détermine les procédures de classement des meublés de tourisme selon des modalités fixées par décret.

L'établissement est classé par l'autorité administrative dans une catégorie en fonction de critères fixés par un tableau de classement élaboré par l'organisme mentionné à l'article L. 141-2 du code du tourisme et homologué par arrêté du ministre chargé du tourisme, « Atout France, agence de développement touristique de la France ».

S'il souhaite obtenir le classement, l'exploitant doit produire un certificat de visite délivré par un organisme évaluateur. Dans des conditions fixées par arrêté du ministre chargé du tourisme, les organismes évaluateurs sont accrédités dans les domaines correspondant à leurs missions par l'instance nationale d'accréditation mentionnée à l'article 137 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008, ou tout organisme européen équivalent signataire de l'accord multilatéral pris dans le cadre de la coordination européenne des organismes d'accréditation.

L'autorité administrative transmet sa décision de classement à l'organisme « Atout France, agence de développement touristique de la France ».

Les meublés de tourisme sont des villas, appartements, ou studios meublés, à l'usage exclusif du locataire, offerts en location à une clientèle de passage qui y effectue un séjour caractérisé par une location à la journée, à la semaine ou au mois, et qui n'y élit pas domicile (code du tourisme, art. D. 324-1).

L'article D. 324-2 du code du tourisme expose que les meublés de tourisme sont répartis dans l'une des catégories désignées par un nombre d'étoiles croissant, en fonction de critères fixés par un tableau de classement élaboré par l'organisme « Atout France, agence de développement touristique de la France ».

Le loueur en meublé qui souhaite obtenir le classement adresse au représentant de l'État dans le département où est situé le meublé, son dossier de demande de classement constitué d'une part du formulaire de demande de classement et d'autre part du certificat de visite délivré par un organisme évaluateur (code du tourisme, art. D. 324-3).

Selon l'article L. 324-1-1 du code du tourisme, toute personne qui offre à la location un meublé de tourisme doit en avoir préalablement fait la déclaration auprès du maire de la commune où est situé le meublé.

La déclaration de location d'un meublé de tourisme prévue à l'article L. 324-1-1 du code du tourisme précise l'identité et l'adresse du déclarant, l'adresse du meublé de tourisme, le nombre de pièces composant le meublé, le nombre de lits et la ou les périodes prévisionnelles de location (code du tourisme, art. D. 324-1-1).

2. Conditions d'exonération

L'exonération des meublés de tourisme est subordonnée aux conditions suivantes :

- les locaux meublés doivent être classés dans les conditions prévues à l'article L. 324-1 du code du tourisme ;
- ces meublés doivent faire partie de l'habitation personnelle du loueur ;
- aucune délibération contraire ne doit avoir été prise par la commune ou l'EPCI doté d'une fiscalité propre.

Conformément au principe de l'annualité qui est de règle en matière d'impôts fonciers, les décisions relatives au classement des meublés de tourisme n'ont d'effet, pour l'octroi de l'exonération, qu'à compter du 1er janvier de l'année suivant celle du classement.

En cas de déclassement, la CFE doit être établie à compter du 1er janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle les faits qui ont motivé le déclassement se sont produits.

Il convient toutefois de signaler qu'en cas de déclassement, les locaux meublés peuvent être exonérés au titre du c du 3° de l'article 1459 du CGI lorsqu'ils font partie de l'habitation personnelle du loueur et que la commune ou l'EPCI doté d'une fiscalité propre n'a pas pris de délibération pour supprimer cette exonération.

e. Autres loueurs en meublé exonérés de CFE

Le c, du 3° de l'article 1459 du CGI exonère de CFE toutes les personnes qui louent ou sous-louent en meublé tout ou partie de leur habitation personnelle et qui ne peuvent bénéficier de l'exonération prévue en faveur des gîtes ruraux, des meublés de tourisme ou de l'exonération instituée aux 1° et 2° de l'article 1459 du CGI.

L'exonération ne vise que les meublés qui dépendent de l'habitation personnelle (principale ou secondaire) du loueur. Dans le cas contraire, le loueur est imposable à la CFE dans les conditions de droit commun.

Cette exonération est applicable alors même que le propriétaire confie à une société de gestion ou à une agence le soin de louer son habitation.

C. Les charges sociales : Cotisation sociales ou Prélèvements sociaux

Le RSI considère que sont assujettis aux charges sociales :

- Les artisans inscrits au répertoire des métiers, alimentation, bois et ameublement, textiles, cuir, habillement ou qui exercent une activité rattachée par décret aux professions artisanales.
- Les industriels et commerçants inscrits au registre du commerce ou assujettis comme commerçants à la taxe professionnelle ou exerçant une activité rattachée par décret aux professions industrielles et commerciales.
- Les associés ou dirigeants de société :
 - associés uniques gérants de droit ou de fait d'EURL
 - associés de sociétés en nom collectif
 - gérants majoritaires de SARL (Société à Responsabilité Limitée), gérants appartenant à un collège de gérance majoritaire, associés exerçant une activité non salariée au sein de SARL
 - membres des sociétés en participation
 - associés commandités des sociétés en commandite simple ou par actions et associés commandités des sociétés d'exercice libéral en commandite par actions
 - membres de sociétés de fait exerçant une activité artisanale, industrielle ou commerciale.

Fiche 42. LMP et charges sociales obligatoires

L'affiliation des loueurs en meublés auprès du RSI a longtemps fait l'objet de contentieux.

Bien qu'à compter du 01 janvier 2009, la notion de loueur en meublé professionnel a été entendue telle que définie par l'article 90 de la Loi de finances pour 2009 au sens du droit fiscal, l'autonomie du droit fiscal et la complexité de la définition de la location meublée professionnelle, notamment en matière de revenus, conduit le RSI à retenir une interprétation personnelle.

Ainsi, dans la circulaire N°2009/09 du RSI du 18 mai 2009 précisait qu'un seul critère d'assujettissement du loueur en meublé à ce régime (RSI), à savoir l'immatriculation au registre du commerce et des sociétés (RCS). Ainsi tous loueurs en meublé, professionnel ou non, immatriculés au RCS étaient assujettis au RSI.



Circulaire

N° 2009 / 0 29

18/05/2009

Origine :

Direction des Retraites, du
Recouvrement, des Clients et
de l'Animation du
Réseau
Direction du Recouvrement

Contact :

N. SELLIER
Nicole.sellier@le-rsi.fr
E. RODRIGUEZ
elise.rodriguez@le-rsi.fr

Annexes :

Textes de références :

Loi 2008-1425 du 27/12/2008
L.622-4 CSS

Mots clés :

Affiliation / Loueur en meublé /
Immatriculation / Commerçant

A :

Mesdames et Messieurs les Directeurs des caisses RSI
Mesdames et Messieurs les Agents comptables
Mesdames et Messieurs les Médecins conseils régionaux
Mesdames et Messieurs les responsables d'OC

Loueurs en meublé

Affiliation des loueurs en meublé immatriculés au RCS auprès du RSI (groupe professionnel commerçant).

Caisse nationale RSI

264, avenue du Président Wilson
93457 LA PLAINE ST DENIS
Tél. : 01 77 93 00 00
www.le-rsi.fr

L'article 90 de la loi n°2008-1425 de finances pour 2009 du 27 décembre 2008 modifie la définition fiscale des loueurs en meublé professionnels.

I. La définition fiscale du loueur en meublé professionnel :

La loi de finances pour 2009 a modifié la définition fiscale du loueur en meublé professionnel.

En effet, l'article 90 du texte dispose que :

« *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 :*

1° Un membre du foyer fiscal au moins est inscrit au registre du commerce et des sociétés en qualité de loueur professionnel ;

2° Les recettes annuelles retirées de cette activité par l'ensemble des membres du foyer fiscal excèdent 23 000 €;

3° 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. »

II. La condition d'assujettissement retenue par le RSI :

L'affiliation des loueurs en meublé auprès du RSI a entraîné plusieurs contentieux. L'étude de la jurisprudence, en la matière, met en exergue le fait que la Cour de cassation a statué en défaveur du RSI, dans les cas où l'activité de location meublée n'a pas fait l'objet d'une immatriculation au Registre du Commerce et des Sociétés.

A compter du 1^{er} janvier 2009, la notion de loueur en meublé professionnel doit être entendue telle que définie par l'article 90 de la loi de finances pour 2009 au sens du droit fiscal.

L'autonomie du droit fiscal et la complexité de la définition de la location meublée professionnelle, notamment en matière de revenus, conduit le RSI à ne retenir qu'une des trois conditions visée par la Loi de Finances : l'immatriculation au Registre du Commerce et des Sociétés.

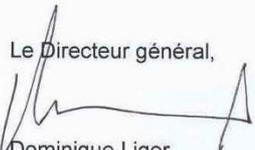
Ainsi, toute nouvelle immatriculation au Registre du Commerce et des Sociétés en qualité de loueur en meublé depuis le 1^{er} janvier 2009 entraîne une affiliation auprès du RSI dans le groupe professionnel des commerçants.

En effet, l'immatriculation au-dit registre a pour effet l'assujettissement au RSI.

L'article L. 622-4 du Code de la sécurité sociale dispose que : « Les professions industrielles et commerciales groupent toutes les personnes dont l'activité professionnelle comporte soit l'inscription au registre du commerce, soit l'assujettissement à la taxe professionnelle en tant que commerçant ».

S'agissant des travailleurs indépendants déjà affiliés au RSI en qualité de loueurs en meublé, leur affiliation doit être maintenue, sauf en cas de contestation et en l'absence d'immatriculation au Registre du Commerce et des Sociétés. La radiation est alors rétroactive au 1^{er} janvier 2009.

Nous restons à votre disposition pour vous apporter tout complément d'information.

Le Directeur général,

Dominique Liger

La Loi de financement de la Sécurité Sociale pour 2012 (n°2011-1906) a modifié le 8° de l'article L613-1 du Code de la Sécurité Sociale qui disposait :

« *Sont obligatoirement affiliés au régime d'assurance maladie et d'assurance maternité des travailleurs indépendants des professions non agricoles :*

[...]

8° *Les personnes exerçant une activité de location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être **loués meublés à titre professionnel au sens du VII de l'article 151 septies du code général des impôts**, à l'exclusion de celles relevant de l'article L. 722-1 du code rural et de la pêche maritime »*

L'article X de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2014 a un nouvelle modifié le 8° dudit article qui dispose désormais :

« *Sont obligatoirement affiliés au régime d'assurance maladie et d'assurance maternité des travailleurs indépendants des professions non agricoles :*

[...]

8° *Les personnes exerçant une activité de location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être **loués meublés à titre professionnel au sens du 2 du IV de l'article 155 du code général des impôts**, à l'exclusion de celles relevant de l'article L. 722-1 du code rural et de la pêche maritime. »*

LMP

« Sont obligatoirement affiliés au régime d'assurance maladie et d'assurance maternité des travailleurs indépendants des professions non agricoles :



[...]
 8° Les personnes exerçant une activité de location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être **loués meublés à titre professionnel au sens du 2 du IV de l'article 155 du code général des impôts**, à l'exclusion de celles relevant de l'article L. 722-1 du code rural et de la pêche maritime. »

Fiche 43. Particularité des loueurs de chambres d'hôtes

Les loueurs de chambres d'hôtes, définies à l'article L 324-3 du Code du tourisme et non situées sur une exploitation agricole, sont obligatoirement affiliés au régime d'assurance maladie-maternité des non-salariés non agricoles, lorsque le revenu imposable de l'activité est supérieur à 13 % du plafond annuel de la sécurité sociale (Circulaire DSS/SD5B/2013/100 du 14 mars 2013).

Pour leur assurance vieillesse, les intéressés sont rattachés au groupe des professions industrielles et commerciales.

Chambres d'hôtes

CIRCULAIRE N° DSS/SD5B/2013/100 du 14 mars 2013 relative à l'affiliation des loueurs de chambres d'hôtes à la sécurité sociale :



« Elle explicite le critère d'affiliation obligatoire des loueurs de chambres d'hôtes au RSI lorsqu'est franchi un seuil de revenu procuré par l'activité de location de chambres d'hôtes correspondant à 13 % du plafond annuel de la sécurité sociale. »

Cependant, l'article 25 de la loi du 18 juin 2014 relative à l'artisanat, au commerce et aux très petites entreprises (n°2014-626) a apporté des modifications à compter du 1^{er} janvier 2015. Dès lors, les loueurs de chambres d'hôtes définies à l'article L 324-3 du Code du tourisme et non situées sur une exploitation agricole, seront obligatoirement affiliés au régime d'assurance maladie-maternité des travailleurs indépendants lorsque le revenu imposable de leur activité est supérieur à un montant fixé par décret, et non plus lorsqu'il est supérieur à 13 % du plafond annuel de la sécurité sociale (Circulaire DSS/SD5B/2013/100 du 14 mars 2013).

Chambres d'hôtes



Article L613-1 du Code de la sécurité sociale (en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2015) :

« 7° Sous réserve des dispositions du 1° de l'article L. 722-1 du code rural et de la pêche maritime, les loueurs de chambres d'hôtes mentionnées à l'article L. 324-3 du code du tourisme dont le revenu imposable de l'activité est supérieur à un montant fixé par décret »

Fiche 44. LMNP et prélèvements sociaux

1. Un assujettissement aux prélèvements sociaux par défaut

L'article L136-6 du Code de la sécurité sociale dispose

« 1.-Les personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du code général des impôts sont assujetties à une **contribution sur les revenus du patrimoine** assise sur le montant net retenu pour l'établissement de l'impôt sur le revenu, à l'exception de ceux ayant déjà supporté la contribution au titre des articles L. 136-3, L. 136-4 et L. 136-7 :

[...]

f) De tous revenus qui entrent dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices non commerciaux ou des bénéfices agricoles au sens du code général des impôts, à l'exception de ceux qui sont assujettis à la contribution sur les revenus d'activité et de remplacement définie aux articles L. 136-1 à L. 136-5.

[...] »

LMNP



« 1.-Les personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du code général des impôts sont assujetties à une contribution sur les revenus du patrimoine assise sur le montant net retenu pour l'établissement de l'impôt sur le revenu, à l'exception de ceux ayant déjà supporté la contribution au titre des articles L. 136-3, L. 136-4 et L. 136-7 :

[...]

f) De tous revenus qui entrent dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices non commerciaux ou des bénéfices agricoles au sens du code général des impôts, à l'exception de ceux qui sont assujettis à la contribution sur les revenus d'activité et de remplacement définie aux articles L. 136-1 à L. 136-5.

[...] »

L'article L136-3 du Code de la sécurité sociale dispose :

« Sont soumis à la contribution les revenus professionnels des travailleurs indépendants au sens de l'article L. 242-11. »

FAC **jd** Le régime fiscal de la location meublée
FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL Les charges sociales

LMNP



« Sont soumis à la contribution les revenus professionnels des travailleurs indépendants au sens de l'article L. 242-11. »

2. Un assujettissement aux charges sociales sur option (et sous condition du bon vouloir du RSI)

a. Principe

L'article L. 622-4 du Code de la Sécurité Sociale dispose :

« Les professions industrielles et commerciales groupent toutes les personnes dont l'activité professionnelle comporte soit l'inscription au registre du commerce, soit l'assujettissement à la contribution économique territoriale en tant que commerçant, ou dont la dernière activité professionnelle aurait été de nature à provoquer cette inscription ou l'assujettissement à la patente ou à la contribution économique territoriale s'il avait été obligatoire à l'époque où les intéressés ont exercé cette activité à l'exception des personnes exerçant une activité professionnelle qui relève à titre obligatoire du régime spécial de sécurité sociale des marins. »

FAC **jd** Le régime fiscal de la location meublée
FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL Les charges sociales

LMNP



« Les professions industrielles et commerciales groupent toutes les personnes dont l'activité professionnelle comporte soit l'inscription au registre du commerce, soit l'assujettissement à la contribution économique territoriale en tant que commerçant, ou dont la dernière activité professionnelle aurait été de nature à provoquer cette inscription ou l'assujettissement à la patente ou à la contribution économique territoriale s'il avait été obligatoire à l'époque où les intéressés ont exercé cette activité à l'exception des personnes exerçant une activité professionnelle qui relève à titre obligatoire du régime spécial de sécurité sociale des marins. »

Ainsi, les loueurs en meublé inscrits au registre du commerce en tant que commerçant, ou assujettis à la CFE, peuvent cotiser au régime social des indépendants au titre de l'assurance maladie-maternité des travailleurs non-salariés des professions non agricoles et au titre de l'assurance vieillesse des professions industrielles et commerciales.

Il n'apparaît plus nécessaire que la location doit présenter les caractères suivants :

- elle doit être habituelle (au moins deux fois) et non pas occasionnelle ;
- elle doit porter sur plusieurs logements (au moins deux) qui sont aménagés de telle sorte que le mobilier fourni constitue un élément déterminant de la location ;
- enfin la location doit concerner des locaux différents des pièces de l'habitation principale des propriétaires ou de leur résidence

b. Applications jurisprudentielles

1. Cotisations retraite

Aux termes de l'article L 622-4 du CSS, il faut, pour être affilié au régime d'assurance vieillesse des professions industrielles et commerciales, non seulement être assujéti à la taxe professionnelle, mais aussi avoir la qualité de commerçant. Par suite, La cour Cassation chambre sociale, dans son arrêt du 16 mars 1995 n°1232, a confirmé le on assujettissement à la caisse ORGANIC de l'hôtellerie du loueur en meublés qui n'est pas immatriculé au registre du commerce et n'accomplit pas à titre habituel des actes de commerce.

La Cour d'appel de Besançon, dans un arrêt du 4 avril 2000, a considéré que la location saisonnière de sept logements meublés distincts de l'habitation principale et pour laquelle la taxe professionnelle est due constitue une activité commerciale donne lieu à assujettissement au régime d'assurance vieillesse des industriels et commerçants, peu important que les loueurs ne soient pas inscrits au registre du commerce et des sociétés.

2. Cotisations assurance maladie

Dans un arrêt du 18 janvier 2006 (n°04-30491), la seconde chambre civile de la Cour de cassation a confirmé la non affiliation au régime d'assurance maladie des professions industrielles et commerciales au loueur de meublés qui n'était pas inscrit au registre du commerce et dont les locations incriminées ne constituaient pas des actes de commerce par nature.

Section V. Le changement de location en cours de vie

I. Passage de location nue à location meublée

Fiche 45. Plus-value

L'inscription d'un bien à l'actif d'une entreprise individuelle (ou dans certains cas son affectation à l'exercice de la profession) ne constitue pas une cession et ne peut donc conduire à l'imposition de la plus-value constatée à cette occasion.

FAC **jd** Le régime fiscal de la location meublée
 FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL Passage de location nue à location meublée

Plus-value



BOI-RFPI-
PVI-10-30
580

« L'inscription d'un bien à l'actif d'une entreprise individuelle (ou dans certains cas son affectation à l'exercice de la profession) ne constitue pas une cession et ne peut donc conduire à l'imposition de la plus-value constatée à cette occasion. »

Fiche 46. Base des amortissements (régime réel)

FAC **jd** Le régime fiscal de la location meublée
 FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL Passage de location nue à location meublée

Base des amortissements



EDITION 2014
CODE
GÉNÉRAL DES IMPÔTS
38
quinquies

Annexe III

« 1. Les immobilisations sont inscrites au bilan pour leur valeur d'origine. Cette valeur d'origine s'entend : [...] c. Pour les immobilisations apportées à l'entreprise par des tiers, de la valeur d'apport ; »

La détermination de la base servant au calcul des amortissements relatifs à des biens apportés est réalisée en fonction de leur valeur d'apport (CGI ann. III, art. 38 quinquies).

FAC **jd** Le régime fiscal de la location meublée
 FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL Passage de location nue à location meublée

Base des amortissements



BOI-BIC-AMT-10-30-30-20 III

« La détermination de la base servant au calcul des amortissements relatifs à des biens apportés est réalisée en fonction de leur valeur d'apport (CGI ann. III, art. 38 quinquies). »

D'une manière générale, l'expression de la valeur d'apport correspond à l'estimation nette attribuée aux biens apportés, dans le bilan de la société bénéficiaire des apports

Il peut arriver que cette estimation soit inférieure à la valeur réelle des biens apportés, parce qu'elle a été fixée à partir d'une valeur trop faible des titres remis en rémunération. L'Administration est en droit, à l'aide de tous les éléments en sa possession de rétablir la valeur réelle des actifs apportés, sans être liée, ni par l'estimation qui a été utilisée pour l'assiette du droit d'apport, ni par la valeur nominale attribuée aux titres dans l'acte social (CE, 28 mai 1951, req. n° 4319, RO, p. 198).

Dans la mesure où il est ainsi procédé à une rectification de l'évaluation donnée à l'apport, la société bénéficiaire de l'apport est en droit de retenir la valeur rectifiée pour le calcul de ses amortissements sous réserve de modifier son bilan en conséquence.

L'apport d'un immeuble et l'apport du droit au bail de cet immeuble par deux sociétés ont pour effet de réunir les éléments du droit de propriété dans le patrimoine de la société absorbante et cette dernière peut, par suite, amortir l'immeuble sur la base de la valeur d'apport des deux éléments transférés.

II. Passage de la location meublée à la location nue

Fiche 47. Plus-value

Réponse ministérielle KERT n°12096 JOAN du 3 juin 2008 (BOI-BIC-CESS-10-20-30 §410)

En application de l'article 202 ter du CGI, lorsqu'une société soumise au régime des sociétés de personnes défini à l'article 8 du CGI et à l'article 8 ter du CGI cesse d'être soumise à ce régime, les conséquences fiscales de la cessation d'entreprise lui sont applicables.

A cet égard, il convient de préciser que la transformation d'une société en une forme différente de celle sous laquelle elle avait été constituée n'emporte aucune conséquence fiscale dès lors qu'elle n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle et ne se traduit pas par un changement de régime fiscal. En effet, la transformation régulière d'une société en société d'une autre forme, qu'elle soit civile ou commerciale, n'emporte pas création d'une personne morale nouvelle (C. civ., art. 1844-3). En l'occurrence, la transformation d'une SARL de famille soumise à l'impôt sur le revenu en une SCI soumise au même régime n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle et n'emporte pas les conséquences fiscales de la cessation d'entreprise. Il en va de même de la transformation d'une SCI soumise à l'impôt sur le revenu en une SARL de famille soumise au même régime.

Par ailleurs, le passage d'une activité de location meublée et aménagée à une activité de location nue n'emporte les conséquences de la cessation d'entreprise que si ce passage est assimilé à un changement d'activité réelle au sens du I de l'article 202 ter du CGI.

Cette assimilation repose sur l'analyse d'éléments de fait, permettant de déterminer l'importance des changements apportés. Il est précisé que le passage d'une activité de location nue exercée par une SCI à une activité de location meublée et aménagée exercée par une SARL de famille ayant opté pour le régime des sociétés de personnes n'emporte pas en tant que telles conséquences de la cessation d'entreprise. Ces conséquences ne sont en effet encourues par une société exerçant une activité de nature civile et patrimoniale que dans les cas visés au II de l'article 202 ter du CGI, qui n'incluent pas la notion de changement d'activité réelle

FAC **jd** FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL

Le régime fiscal de la location meublée
Passage de location meublée à location nue

Plus-value





RM KERT n°12096 JOAN du 3 juin 2008

Par ailleurs, le passage d'une activité de location meublée et aménagée à une activité de location nue n'emporte les conséquences de la cessation d'entreprise que si ce passage est assimilé à un changement d'activité réelle au sens du I de l'article 202 ter du CGI

BOI-BIC-CESS-10-20-30
5410

Fiche 48. Autres problématiques

1. Amortissements

FAC **jd** FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL

Le régime fiscal de la location meublée
Passage de location meublée à location nue

Amortissements et déficits

B -- RÉSULTAT FISCAL		Reporter le bénéfice comptable col. 1, le déficit comptable col. 2		312	313
Réductions et avantages personnels non déductibles*				314	
Amortissements excédentaires (art. 39-4 C.G.I.) et autres amortissements non déductibles				318	
Provisions non déductibles*				322	
Emplois et taxes non déductibles* (cf page 7 de la notice 2023.000)				323	
"Evros", dont valeurs excédentaires des cyber-risques d'associés		324	écarts de valeurs liquidatives sur CIPCOV*	325	
326	327	328	329	330	331
RÉSULTAT FISCAL AVANT IMPUTATION DES DÉFICITS ANTÉRIEURS		Bénéfice col. 1 / Déficit col. 2		332	
Déficit de l'exercice reporté en année* (Dérogation I.3. ensemble)				333	
Déficits antérieurs reportables** (dont imputés sur le résultat)				334	
RÉSULTAT FISCAL APRÈS IMPUTATION DES DÉFICITS		Bénéfice col. 1 / Déficit col. 2		335	
Primes et cotisations complémentaires facultatives		336	Cotisations personnelles obligatoires de l'exercice en cours		337
Montant de la T.V.A. déductible		338	Primes et cotisations des personnes		339
Montant de la T.V.A. déductible sur biens et services (sauf intraspécialisés)		340	Montants des prélèvements personnels de retraite		341
		342	Montants des prélèvements personnels de retraite		343
		344	Montants des prélèvements personnels de retraite		345
		346	Montants des prélèvements personnels de retraite		347
		348	Montants des prélèvements personnels de retraite		349
		350	Montants des prélèvements personnels de retraite		351
		352	Montants des prélèvements personnels de retraite		353
		354	Montants des prélèvements personnels de retraite		355
		356	Montants des prélèvements personnels de retraite		357
		358	Montants des prélèvements personnels de retraite		359
		360	Montants des prélèvements personnels de retraite		361
		362	Montants des prélèvements personnels de retraite		363
		364	Montants des prélèvements personnels de retraite		365
		366	Montants des prélèvements personnels de retraite		367
		368	Montants des prélèvements personnels de retraite		369
		370	Montants des prélèvements personnels de retraite		371
		372	Montants des prélèvements personnels de retraite		373
		374	Montants des prélèvements personnels de retraite		375
		376	Montants des prélèvements personnels de retraite		377
		378	Montants des prélèvements personnels de retraite		379
		380	Montants des prélèvements personnels de retraite		381
		382	Montants des prélèvements personnels de retraite		383
		384	Montants des prélèvements personnels de retraite		385
		386	Montants des prélèvements personnels de retraite		387
		388	Montants des prélèvements personnels de retraite		389
		390	Montants des prélèvements personnels de retraite		391
		392	Montants des prélèvements personnels de retraite		393
		394	Montants des prélèvements personnels de retraite		395
		396	Montants des prélèvements personnels de retraite		397
		398	Montants des prélèvements personnels de retraite		399
		400	Montants des prélèvements personnels de retraite		401
		402	Montants des prélèvements personnels de retraite		403
		404	Montants des prélèvements personnels de retraite		405
		406	Montants des prélèvements personnels de retraite		407
		408	Montants des prélèvements personnels de retraite		409
		410	Montants des prélèvements personnels de retraite		411
		412	Montants des prélèvements personnels de retraite		413
		414	Montants des prélèvements personnels de retraite		415
		416	Montants des prélèvements personnels de retraite		417
		418	Montants des prélèvements personnels de retraite		419
		420	Montants des prélèvements personnels de retraite		421
		422	Montants des prélèvements personnels de retraite		423
		424	Montants des prélèvements personnels de retraite		425
		426	Montants des prélèvements personnels de retraite		427
		428	Montants des prélèvements personnels de retraite		429
		430	Montants des prélèvements personnels de retraite		431
		432	Montants des prélèvements personnels de retraite		433
		434	Montants des prélèvements personnels de retraite		435
		436	Montants des prélèvements personnels de retraite		437
		438	Montants des prélèvements personnels de retraite		439
		440	Montants des prélèvements personnels de retraite		441
		442	Montants des prélèvements personnels de retraite		443
		444	Montants des prélèvements personnels de retraite		445
		446	Montants des prélèvements personnels de retraite		447
		448	Montants des prélèvements personnels de retraite		449
		450	Montants des prélèvements personnels de retraite		451
		452	Montants des prélèvements personnels de retraite		453
		454	Montants des prélèvements personnels de retraite		455
		456	Montants des prélèvements personnels de retraite		457
		458	Montants des prélèvements personnels de retraite		459
		460	Montants des prélèvements personnels de retraite		461
		462	Montants des prélèvements personnels de retraite		463
		464	Montants des prélèvements personnels de retraite		465
		466	Montants des prélèvements personnels de retraite		467
		468	Montants des prélèvements personnels de retraite		469
		470	Montants des prélèvements personnels de retraite		471
		472	Montants des prélèvements personnels de retraite		473
		474	Montants des prélèvements personnels de retraite		475
		476	Montants des prélèvements personnels de retraite		477
		478	Montants des prélèvements personnels de retraite		479
		480	Montants des prélèvements personnels de retraite		481
		482	Montants des prélèvements personnels de retraite		483
		484	Montants des prélèvements personnels de retraite		485
		486	Montants des prélèvements personnels de retraite		487
		488	Montants des prélèvements personnels de retraite		489
		490	Montants des prélèvements personnels de retraite		491
		492	Montants des prélèvements personnels de retraite		493
		494	Montants des prélèvements personnels de retraite		495
		496	Montants des prélèvements personnels de retraite		497
		498	Montants des prélèvements personnels de retraite		499
		500	Montants des prélèvements personnels de retraite		501
		502	Montants des prélèvements personnels de retraite		503
		504	Montants des prélèvements personnels de retraite		505
		506	Montants des prélèvements personnels de retraite		507
		508	Montants des prélèvements personnels de retraite		509
		510	Montants des prélèvements personnels de retraite		511
		512	Montants des prélèvements personnels de retraite		513
		514	Montants des prélèvements personnels de retraite		515
		516	Montants des prélèvements personnels de retraite		517
		518	Montants des prélèvements personnels de retraite		519
		520	Montants des prélèvements personnels de retraite		521
		522	Montants des prélèvements personnels de retraite		523
		524	Montants des prélèvements personnels de retraite		525
		526	Montants des prélèvements personnels de retraite		527
		528	Montants des prélèvements personnels de retraite		529
		530	Montants des prélèvements personnels de retraite		531
		532	Montants des prélèvements personnels de retraite		533
		534	Montants des prélèvements personnels de retraite		535
		536	Montants des prélèvements personnels de retraite		537
		538	Montants des prélèvements personnels de retraite		539
		540	Montants des prélèvements personnels de retraite		541
		542	Montants des prélèvements personnels de retraite		543
		544	Montants des prélèvements personnels de retraite		545
		546	Montants des prélèvements personnels de retraite		547
		548	Montants des prélèvements personnels de retraite		549
		550	Montants des prélèvements personnels de retraite		551
		552	Montants des prélèvements personnels de retraite		553
		554	Montants des prélèvements personnels de retraite		555
		556	Montants des prélèvements personnels de retraite		557
		558	Montants des prélèvements personnels de retraite		559
		560	Montants des prélèvements personnels de retraite		561
		562	Montants des prélèvements personnels de retraite		563
		564	Montants des prélèvements personnels de retraite		565
		566	Montants des prélèvements personnels de retraite		567
		568	Montants des prélèvements personnels de retraite		569
		570	Montants des prélèvements personnels de retraite		571
		572	Montants des prélèvements personnels de retraite		573
		574	Montants des prélèvements personnels de retraite		575
		576	Montants des prélèvements personnels de retraite		577
		578	Montants des prélèvements personnels de retraite		579
		580	Montants des prélèvements personnels de retraite		581
		582	Montants des prélèvements personnels de retraite		583
		584	Montants des prélèvements personnels de retraite		585
		586	Montants des prélèvements personnels de retraite		587
		588	Montants des prélèvements personnels de retraite		589
		590	Montants des prélèvements personnels de retraite		591
		592	Montants des prélèvements personnels de retraite		593
		594	Montants des prélèvements personnels de retraite		595
		596	Montants des prélèvements personnels de retraite		597
		598	Montants des prélèvements personnels de retraite		599
		600	Montants des prélèvements personnels de retraite		601
		602	Montants des prélèvements personnels de retraite		603
		604	Montants des prélèvements personnels de retraite		605
		606	Montants des prélèvements personnels de retraite		607
		608	Montants des prélèvements personnels de retraite		609
		610	Montants des prélèvements personnels de retraite		611
		612	Montants des prélèvements personnels de retraite		613
		614	Montants des prélèvements personnels de retraite		615
		616	Montants des prélèvements personnels de retraite		617
		618	Montants des prélèvements personnels de retraite		619
		620	Montants des prélèvements personnels de retraite		621
		622	Montants des prélèvements personnels de retraite		623
		624	Montants des prélèvements personnels de retraite		625
		626	Montants des prélèvements personnels de retraite		627
		628	Montants des prélèvements personnels de retraite		629
		630	Montants des prélèvements personnels de retraite		631
		632	Montants des prélèvements personnels de retraite		633
		634	Montants des prélèvements personnels de retraite		635
		636	Montants des prélèvements personnels de retraite		637
		638	Montants des prélèvements personnels de retraite		639
		640	Montants des prélèvements personnels de retraite		641
		642	Montants des prélèvements personnels de retraite		643
		644	Montants des prélèvements personnels de retraite		645
		646	Montants des prélèvements personnels de retraite		647
		648	Montants des prélèvements personnels de retraite		649
		650	Montants des prélèvements personnels de retraite		651
		652	Montants des prélèvements personnels de retraite		653
		654	Montants des prélèvements personnels de retraite		655
		656	Montants des prélèvements personnels de retraite		657
		658	Montants des prélèvements personnels de retraite		659
		660	Montants des prélèvements personnels de retraite		661
		662	Montants des prélèvements personnels de retraite		663
		664	Montants des prélèvements personnels de retraite		665
		666	Montants des prélèvements personnels de retraite		667
		668	Montants des prélèvements personnels de retraite		669

Amortissements et déficits

REVENUS DES LOCATIONS MEUBLÉES NON PROFESSIONNELLES Ces revenus seront automatiquement soumis aux prélèvements sociaux. Ne les reporter pas en page 4.

Régime micro entreprise
 Revenus bruts sans déduire aucun abattement

Locations meublées	SND		SOD		SPD	
Locations de gîtes ruraux, chambres d'hôtes et meublés de tourisme	SNG		SDG		SPG	
Locations de gîtes ruraux et chambres d'hôtes déjà soumises aux prélèvements sociaux	SNJ		SOJ		SPJ	

Régime du bénéfice réel

Revenus imposables	SNA	SNE	SOA	SOE	SPA	SEP
Locations de gîtes ruraux et chambres d'hôtes déjà soumises aux prélèvements sociaux	SNM	SNX	SOM	SOX	SPM	SPX
Déficits	SNY	SNZ	SOY	SOZ	SPY	SPZ

	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Déficits des années antérieures non encore déduits	SGA	SGB	SGC	SGD	SGE	SGF
	2009	2010	2011	2012		
	SGG	SGH	SGI	SGJ		

Adresse de la location: _____

Section VI. Location meublée et transmission (entre vifs ou par décès)

Fiche 49. Décès en cas de LMP/LMNP : Imposition du bénéfice exceptionnel issu du remboursement du prêt

La première conséquence du décès de l'investisseur est l'imposition immédiate des bénéfices réalisés depuis la fin du dernier exercice.

Or le décès de l'investisseur entraîne très généralement le déclenchement de l'assurance emprunteur. L'assurance prend alors en charge le remboursement du capital restant dû de l'exploitation générant par la même un « produit exceptionnel » tant d'un point de vue comptable que fiscal. Ce produit exceptionnel est alors imposé au titre des BIC et viendra donc s'ajouter aux loyers afin de déterminer le bénéfice imposable de la location meublée (attention aux loueurs en meublé non adhérent d'un centre de gestion agréé et pour lesquels la majoration du BIC de 25% est inévitable).

Le bénéfice majoré du produit exceptionnel sera alors imposé selon la tranche marginale d'imposition de l'investisseur (qui peut atteindre 45%) et subira les prélèvements sociaux au taux de 15,5% (pour l'instant).

Fiche 50. Décès en cas de LMP : Imposition des plus-values sur les immeubles

Le décès de l'investisseur loueur en meublé, tout comme le décès de l'exploitant de l'entreprise individuelle, entraînera l'imposition des plus-values nettes, constatées au décès de l'investisseur. En d'autres termes, la succession (ou la donation) ne purge pas la plus-value latente enregistrée sur l'immeuble et rend même l'imposition exigible.

Pour rappel, la donation d'un élément de l'actif immobilisé ou de la totalité d'un fonds de commerce constitue une cession entrant dans les prévisions de l'article 38-1 du CGI, dès lors que cet article ne fait aucune distinction entre les différentes sortes d'aliénations, qu'elles aient lieu à titre onéreux ou à titre gratuit.

Par suite, les plus-values qui font apparaître les évaluations mentionnées dans l'acte de donation par rapport à la valeur comptable des éléments cédés sont à comprendre dans les bases du bénéfice imposable du donateur (CE. arrêt du 1er juillet 1946, req. n° 79603, RO, p. 56)

Toutefois, l'article 41-I du CGI dispose que la plus-value du fonds de commerce (éléments corporels et incorporels), constatée à l'occasion du décès de l'exploitant ou de la cession ou de la cessation par ce dernier de son exploitation, n'est pas comprise, sous certaines conditions, dans le bénéfice imposable lorsque l'exploitation est continuée, soit par un ou plusieurs héritiers ou successibles en ligne directe ou par le conjoint survivant, soit par une société en nom collectif, en commandite simple ou à responsabilité limitée constituée exclusivement, soit entre lesdits héritiers ou successibles en ligne directe, soit entre eux et le conjoint survivant ou le précédent exploitant.

Il est rappelé que les dispositions de l'article 41-I du CGI ne s'appliquent pas aux plus-values constatées à l'occasion de transmissions d'entreprises à titre onéreux ou d'apports en sociétés visés aux I et II de l'article 151 octies, mais sont applicables à toute transmission à titre gratuit d'entreprise individuelle (CGI, art. 41-II).

Fiche 51. Location meublée professionnelle et pacte Dutreil

1. Présentation du dispositif Dutreil

L'article 787 C du code général des impôts (CGI) prévoit que sont exonérées, sous certaines conditions, de droits de mutation à titre gratuit, à concurrence de 75 % de leur valeur, la totalité ou une quote-part indivise de l'ensemble des biens meubles ou immeubles, corporels ou incorporels, affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale transmis par décès ou entre vifs.

a. Mutations et biens concernés

Les biens affectés à l'exploitation sont les biens nécessaires à l'exercice de la profession. Ce critère est donc indépendant de la présence du bien à l'actif du bilan de l'entreprise. Ainsi, **les biens non affectés à l'exploitation, tels que des immeubles à usage d'habitation ou des valeurs mobilières (titres de placement), sont exclus du bénéfice de l'exonération partielle, même s'ils figurent à l'actif du bilan de l'exploitation individuelle.**

Les entreprises à associé unique (EURL, EARL, SASU, etc.) sont assimilées aux entreprises individuelles lorsque les dispositions relatives à l'engagement réputé acquis ne leur sont pas applicables (notamment lorsque les parts ou actions sont détenues depuis moins de deux ans). Elles doivent en conséquence répondre aux mêmes conditions. Cependant pour ces entreprises à associé unique, il est admis que les biens affectés à l'exploitation, mais non apportés, bénéficient du régime de faveur (par exemple : les terres mises en valeur par une société agricole).

Les biens affectés à l'exploitation s'entendent des biens nécessaires à l'exercice de la profession, qui comprennent les stocks. Toutefois, il est admis que l'intégralité des stocks ne soit pas transmise, dès lors que l'impossibilité d'une telle transmission résulte d'une réglementation applicable en la matière. Ainsi, dans la situation évoquée des récoltants personnes physiques installés dans la Champagne viticole délimitée, la conservation de la « réserve individuelle » par le donateur ne fait pas obstacle à l'application de l'exonération partielle précitée, dès lors que l'arrêté du 25 juillet 2007 relatif aux modalités de fonctionnement de la réserve de vins revendus en appellation d'origine contrôlée "Champagne" n'en permet la transmission qu'au seul cas où l'exploitation est reprise par le conjoint de l'exploitant. Par suite, dans l'exemple évoqué par l'auteur de la question, la transmission d'une exploitation individuelle agricole par un père à sa fille est donc susceptible de bénéficier du régime de faveur prévu à l'article 787 C du CGI, toutes conditions d'application dudit régime étant par ailleurs remplies (RM Patriat n° 9222, JO Sénat du 20 mai 2010, p. 1288).

Le régime d'imposition (bénéfice réel, régime simplifié, etc.) est sans incidence sur le champ d'application de cette exonération partielle.

L'exonération partielle ne s'applique pas à un fonds de commerce donné en location-gérance à une société d'exploitation.

Lorsque les biens faisant l'objet d'une donation sont loués (location-gérance pour le fonds de commerce) à une société à responsabilité limitée qui en assure déjà l'exploitation, les biens en cause, qui ne sont déjà plus affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle, n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 787 C du CGI et ne bénéficient donc pas de l'exonération partielle prévue par cet article (RM Giro n° 85780, JO AN du 15 août 2006, p. 8563).

b. Conditions d'exonération

La valeur de la totalité ou de la quote-part indivise de l'ensemble des biens nécessaires à l'exploitation d'une entreprise individuelle est susceptible de bénéficier de l'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit, sous réserve du respect des conditions suivantes.

1. Délai de détention de l'ensemble des biens nécessaires à l'exploitation de l'entreprise individuelle

L'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit prévue à l'article 787 C du CGI n'est accordée que lorsque **l'entreprise individuelle est détenue par le défunt ou le donateur depuis plus de deux ans après son acquisition à titre onéreux.**

En conséquence, les parties doivent justifier de la date d'acquisition de celle-ci par tous les moyens compatibles avec la procédure écrite.

En revanche, **aucun délai de détention n'est exigé lorsque le défunt ou le donateur a acquis l'entreprise individuelle autrement qu'à titre onéreux (mutation à titre gratuit, création).**

Lorsque l'entreprise constitue un bien commun et que les époux ne sont pas co-exploitants, il est précisé que, pour l'application du dispositif de l'article 787 C du CGI, il est admis que le bénéfice de l'exonération partielle s'applique en cas de prédécès de l'époux non exploitant.

Par ailleurs, la Cour de cassation a jugé que la loi n'implique pas que le défunt exploite encore l'entreprise individuelle à son décès. La Cour de cassation admet ainsi que le régime de faveur est applicable alors qu'à son décès l'exploitant individuel avait pris sa retraite et que l'exploitation avait été reprise par son épouse (Cass. Com., arrêt du 10 septembre 2013, n° 12-21140, ECLI:FR:CCASS:2013:CO00810).

2. Engagement individuel des héritiers, donataires ou légataires de conserver l'ensemble des biens nécessaires à l'exploitation de l'entreprise

Chacun des héritiers, donataires ou légataires doit prendre l'engagement dans la déclaration de succession ou l'acte de donation, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, de **conserver l'ensemble des biens affectés à l'exploitation de l'entreprise pendant une durée de quatre ans à compter de la date de la transmission.** Ainsi, l'article 15 de la loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007 de finances pour 2008 a réduit la durée de l'engagement individuel de conservation de six à quatre ans.

Cette modification s'applique aux engagements pris à compter du 26 septembre 2007 et à ceux en cours à cette même date.

Les biens objets de la transmission doivent être conservés pendant quatre ans sauf remplacement ou cession isolée d'un élément d'actif de l'entreprise. En effet, ces cessions ou remplacements isolés ne suffisent pas à caractériser la rupture de l'engagement de conservation (ex : obsolescence d'un élément de l'actif, stocks, etc.).

Dans l'hypothèse d'une indivision successorale, il est admis que le partage avec soulte n'emporte pas la déchéance du régime prévu à l'article 787 C du CGI mais entraîne seulement un report de l'engagement individuel de conservation sur le bénéficiaire effectif, c'est-à-dire l'indivisaire attributaire de l'entreprise individuelle.

Par ailleurs, la transformation de l'entreprise individuelle en société peut être réalisée sans remise en cause du régime. Néanmoins, dans cette hypothèse, pour assurer la continuité du respect des conditions exigées par la loi, la mise en société reste subordonnée à certaines conditions.

Ainsi, les biens transmis doivent être apportés à une société créée à cette occasion et détenue en totalité par les bénéficiaires du régime de faveur.

Les parts ou actions reçues en contrepartie de cet apport doivent être conservées par les héritiers, donataires ou légataires jusqu'au terme de la période prévue pour la conservation des biens.

Enfin, l'un des héritiers, donataires ou légataires devra respecter la condition prévue au c de l'article 787 C du CGI pour la durée restant à courir.

En outre, l'article 31 de la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007 a modifié l'article 787 C du CGI afin de permettre les donations au sein du cercle familial restreint. Cet assouplissement s'applique pour les donations effectuées à compter du 29 décembre 2007.

Dès lors, sous réserve que le ou les donataires soient le ou les descendants du donateur et qu'ils poursuivent l'engagement individuel jusqu'à son terme, la donation de biens soumis à engagement individuel n'entraîne pas la remise en cause de l'exonération accordée au titre de première mutation à titre gratuit.

En cas de décès du successible ou du bénéficiaire de la transmission, l'exonération partielle n'est pas remise en cause, sous réserve que le ou les ayants cause à titre gratuit poursuivent l'engagement individuel jusqu'à son terme.

3. Poursuite de l'exploitation de l'entreprise après la transmission, par un l'un des héritiers, donataires ou légataires

L'un des héritiers, donataires ou légataires doit effectivement exploiter l'entreprise pendant les trois années qui suivent la transmission à titre gratuit. L'article 15 de la loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007 de finances pour 2008 a réduit de cinq à trois ans la condition d'exercice de la fonction de direction à compter de la transmission à titre gratuit. Cette modification s'applique aux engagements pris à compter du 26 septembre 2007 et à ceux en cours à cette date.

Cette condition implique que cette personne exerce à titre habituel et principal son activité au sein de l'entreprise.

Lorsqu'une personne exerce simultanément plusieurs professions, l'activité principale s'entend normalement de celle qui constitue pour le redevable l'essentiel de ses activités économiques, même si elle ne dégage pas la plus grande part de ses revenus. A titre de faisceaux d'indices, on s'attachera à des éléments comme le temps passé dans chaque activité, l'importance des responsabilités exercées et des difficultés rencontrées.

Dans l'hypothèse où un tel critère ne peut être retenu (par exemple, lorsque les diverses activités professionnelles sont d'égale importance), il convient de considérer que l'activité principale est celle qui procure à l'intéressé la plus grande part de ses revenus.

Il n'est pas exigé que la fonction de direction soit exercée par le même héritier, donataire ou légataire pendant les trois ans.

L'article 812 du code civil dispose que toute personne peut donner à une ou plusieurs autres personnes, physiques ou morales, mandat d'administrer ou de gérer, sous réserve des pouvoirs confiés à l'exécuteur

testamentaire, tout ou partie de sa succession pour le compte et dans l'intérêt d'un ou de plusieurs héritiers identifiés. Ainsi, l'entreprise transmise peut être administrée pendant un certain temps par un mandataire.

Dans cette hypothèse, il est admis que, lorsqu'aucun des héritiers ou légataires n'est en mesure de poursuivre effectivement l'exploitation de l'entreprise (enfants mineurs, incapacité), les héritiers ou légataires puissent bénéficier de l'exonération partielle prévue à l'article 787 C du CGI dans la mesure où le mandataire administre et gère l'entreprise pour le compte et dans l'intérêt d'un ou plusieurs héritiers identifiés.

c. Portée de l'exonération

L'article 787 C du CGI exonère de droits de mutation à titre gratuit, à concurrence de 75 % de leur valeur, la totalité ou la quote-part indivise de l'ensemble des biens nécessaires à l'exercice de l'activité professionnelle.

Il est précisé que l'exonération partielle s'applique aux transmissions de branches complètes d'activité. La branche complète d'activité se définit comme l'ensemble des éléments d'actif et de passif d'une division d'une entreprise capable de fonctionner par ses propres moyens.

Ainsi, l'exonération partielle est susceptible de s'appliquer dans l'hypothèse d'une transmission à titre gratuit d'une partie de l'exploitation, dès lors que les éléments cédés peuvent faire l'objet d'une exploitation autonome.

Par ailleurs, les commentaires relatifs au sort des dettes contractées pour l'achat ou dans l'intérêt de ces biens, ainsi que ceux relatifs aux modalités de calcul du forfait mobilier figurant dans le BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10 au III-B § 450 à 460, sont transposables mutatis mutandis à l'article 787 C du CGI.

En outre, il est précisé que dans l'hypothèse d'une donation portant sur une quote-part indivise d'un bien ou sur des droits démembrements avec présence d'un passif affecté à l'ensemble du bien, il convient de répartir le passif et de ne déduire que la fraction correspondant à la fraction transmise du bien.

De la même manière, dans l'hypothèse d'un passif affecté de manière indifférenciée, c'est-à-dire des dettes ne pouvant être affectées au financement d'un bien déterminé, à un ensemble de biens (cas de l'entreprise individuelle) mais dont seulement une partie des biens fait l'objet d'une donation (cas d'une donation d'une branche complète d'activité), il convient de procéder à la répartition de ce passif au prorata de la valeur totale des biens transmis.

d. Conséquences du non-respect des conditions légales

En cas de rupture de l'engagement individuel de conservation des biens transmis, l'héritier, le donataire ou le légataire ou, le cas échéant, ses ayants cause à titre gratuit, devient redevable du complément de droits de mutation à titre gratuit, assorti de l'intérêt de retard au taux de 0,40 % prévu par l'article 1727 du CGI (CGI, art. 1840 G ter).

En cas de non-respect des autres conditions d'exonération posées par l'article 787 C du CGI, il convient de poursuivre le recouvrement du complément de droits de mutation à titre gratuit, assorti de l'intérêt de retard au taux de 0,40 % par mois, lorsque la bonne foi du redevable ne peut être mise en cause (CGI, art. 1727), auquel s'ajoute, lorsque le manquement délibéré du redevable est établi, la majoration prévue à l'article 1729 du CGI.

Dans ces deux situations, avant de procéder à la mise en recouvrement des sommes correspondantes, le service des impôts compétent informe les intéressés, par lettre recommandée avec demande d'avis de réception, des motifs pour lesquels l'exonération partielle est remise en cause en les invitant à présenter leurs éventuelles observations écrites dans un délai de trente jours.

Cette lettre devra préciser qu'en cas de désaccord sur la remise en cause du régime de faveur, une réclamation pourra être présentée, après la notification de l'avis de mise en recouvrement, dans les délais et formes prévus aux articles R*. 196-1 et suivants du livre des procédures fiscales.

e. Obligations déclaratives

Les héritiers, légataires ou donataires doivent, lors du dépôt de la déclaration de succession ou de don manuel ou de l'acte de donation auprès du service des impôts compétent, prendre l'engagement de conserver pendant quatre ans à compter de la date de la transmission, pour eux et leurs ayants cause à titre gratuit, l'ensemble des biens nécessaires à l'activité de l'entreprise individuelle.

Par ailleurs, chacun des héritiers, légataires ou donataires visés à l'article 787 C du CGI, doit adresser une attestation individuelle au service des impôts du domicile du défunt ou celui du lieu de dépôt de l'acte de donation ou de la déclaration de don manuel, certifiant que :

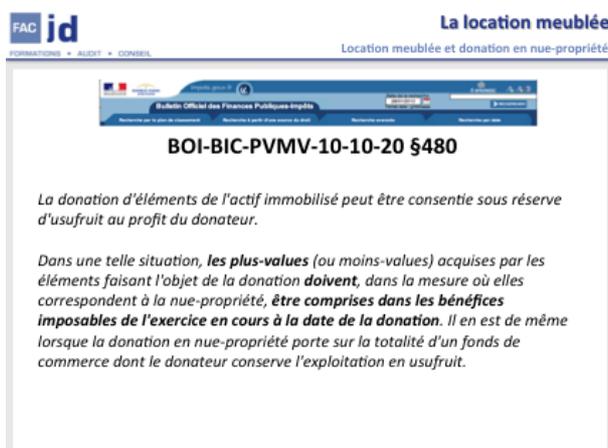
- l'engagement individuel de conservation des biens est respecté tout au long de l'année ;
- l'une des personnes susmentionnées poursuit effectivement l'exploitation de l'entreprise pendant les trois années qui suivent la date de la transmission.

Cette attestation doit être adressée dans les trois mois qui suivent le 31 décembre de chaque année :

- à compter du point de départ de l'engagement individuel de conservation des biens dont la transmission a été partiellement exonérée ;
- et jusqu'à l'expiration de celui-ci.

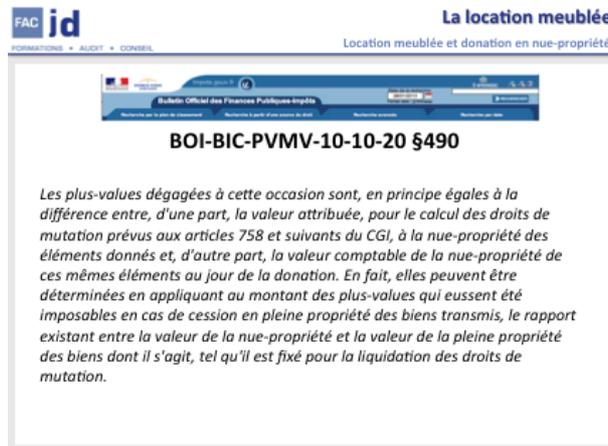
Enfin, dans le cas prévu au d de l'article 787 C du CGI, le donataire ou le donateur doit fournir l'année de la donation, avec l'attestation individuelle, une copie de l'acte enregistré constatant la donation.

Fiche 52. LMP/LMNP et donation en nue-propriété

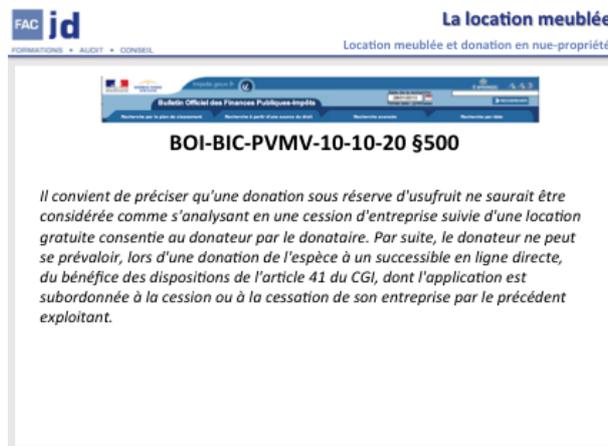


La donation d'éléments de l'actif immobilisé peut être consentie sous réserve d'usufruit au profit du donateur.

Dans une telle situation, les plus-values (ou moins-values) acquises par les éléments faisant l'objet de la donation doivent, dans la mesure où elles correspondent à la nue-propriété, être comprises dans les bénéfices imposables de l'exercice en cours à la date de la donation. Il en est de même lorsque la donation en nue-propriété porte sur la totalité d'un fonds de commerce dont le donateur conserve l'exploitation en usufruit.



Les plus-values dégagées à cette occasion sont, en principe égales à la différence entre, d'une part, la valeur attribuée, pour le calcul des droits de mutation prévu à l'article 762 du CGI, à la nue-propriété des éléments donnés et, d'autre part, la valeur comptable de la nue-propriété de ces mêmes éléments au jour de la donation. En fait, elles peuvent être déterminées en appliquant au montant des plus-values qui eussent été imposables en cas de cession en pleine propriété des biens transmis, le rapport existant entre la valeur de la nue-propriété et la valeur de la pleine propriété des biens dont il s'agit, tel qu'il est fixé pour la liquidation des droits de mutation.



Il convient de préciser qu'une donation sous réserve d'usufruit ne saurait être considérée comme s'analysant en une cession d'entreprise suivie d'une location gratuite consentie au donateur par le donataire. Par suite, le donateur ne peut se prévaloir, lors d'une donation de l'espèce à un successible en ligne directe, de l'exonération édictée à l'article 41-II du CGI, dont l'application est subordonnée à la cession ou à la cessation de son entreprise par le précédent exploitant.

FAC **id** **La location meublée**
FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL Location meublée et donation en nue-propiété

Bulletin Officiel des Finances Publiques Étrangères

BOI-BIC-PVMV-10-10-20 §510

Lors de l'extinction de l'usufruit, aucune imposition ne sera établie du chef des éléments ainsi donnés en nue-propiété et il ne saurait, en conséquence, être envisagé, à cette époque, de faire application, à raison de ces mêmes éléments, des dispositions de l'article 41 du CGI.

Lors de l'extinction de l'usufruit, aucune imposition ne sera établie du chef des éléments ainsi donnés en nue-propiété et il ne saurait, en conséquence, être envisagé, à cette époque, de faire application, à raison de ces mêmes éléments, des dispositions de l'article 41-II précité.

FAC **id** **La location meublée**
FORMATIONS • AUDIT • CONSEIL Location meublée et donation en nue-propiété

Bulletin Officiel des Finances Publiques Étrangères

BOI-BIC-AMT-10-20 §260

Les éléments mobiliers ou immobiliers dont une entreprise industrielle ou commerciale a la jouissance en qualité d'usufruitier ne font pas partie de son actif. Cette entreprise, dès lors, ne peut pratiquer aucun amortissement à raison de ces éléments. Elle est seulement admise à déduire de ses bénéfices les charges supportées par elle, au cours de l'exercice pour satisfaire à ses obligations d'usufruitier (CE, 16 novembre 1936, req. n° 48224, RO, 6587 et CE, 8 novembre 1965, req. n° 63472, RO, p. 426). À l'inverse, un bien possédé en nue-propiété peut figurer dans un actif commercial et donner lieu en conséquence à amortissement (CE, 5 octobre 1977, req. n° 4718).

Les éléments mobiliers ou immobiliers dont une entreprise industrielle ou commerciale a la jouissance en qualité d'usufruitier ne font pas partie de son actif. Cette entreprise, dès lors, ne peut pratiquer aucun amortissement à raison de ces éléments. Elle est seulement admise à déduire de ses bénéfices les charges supportées par elle, au cours de l'exercice pour satisfaire à ses obligations d'usufruitier (CE, 16 novembre 1936, req. n° 48224, RO, 6587 et CE, 8 novembre 1965, req. n° 63472, RO, p. 426). À l'inverse, un bien possédé en nue-propiété peut figurer dans un actif commercial et donner lieu en conséquence à amortissement (CE, 5 octobre 1977, req. n° 4718).

Section VII. Le LMNP Censi-Bouvard

Fiche 53. Rappel du principe

L'article 199 sexvicies du code général des impôts prévoit une réduction d'impôt sur le revenu, dite "LMNP" ou "Censi-Bouvard", en faveur des investissements réalisés dans le secteur de la location meublée non professionnelle.

Ce dispositif s'applique aux contribuables domiciliés en France qui acquièrent, 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 qui fait l'objet de travaux de réhabilitation ou de rénovation, en vue de sa location meublée à titre non professionnel.

L'avantage fiscal, réservé aux contribuables qui ont la qualité de loueurs non professionnels, concernait initialement les acquisitions de logements éligibles réalisées du 1er janvier 2009 au 31 décembre 2012. L'article 77 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013 a prorogé de quatre années sa période d'application, soit jusqu'au 31 décembre 2016.

La réduction d'impôt est subordonnée à l'engagement du propriétaire du logement de louer le logement meublé pour une durée minimale de neuf ans à l'exploitant de l'établissement ou de la résidence. Les produits tirés de cette location doivent être imposés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

Au titre d'une même année d'imposition, plusieurs logements peuvent ouvrir droit à la réduction d'impôt. Toutefois, la base de la réduction d'impôt, calculée sur le prix de revient du ou des logements, ne peut excéder 300 000 euros au titre d'une même année d'imposition.

Le taux de la réduction d'impôt reste fixé à 11% pour les investissements réalisés à compter du 1er janvier 2013.

La réduction d'impôt est répartie sur neuf années, à raison d'un neuvième de son montant chaque année.

A la différence de certains autres dispositifs d'incitation fiscale en faveur de l'investissement locatif, la réduction d'impôt n'est soumise à aucun zonage. De même, aucun plafond tenant au loyer du logement ou aux ressources de son occupant n'est applicable.

Fiche 54. Les points de vigilance

Le bénéfice de la réduction d'impôt est subordonné au respect de certaines conditions.

1. Nature de l'investissement

a. Location meublée non professionnelle obligatoire

La réduction d'impôt s'applique au titre de l'acquisition d'immeubles destinés à la location meublée qui n'est pas exercée à titre professionnel et dont le produit est imposé dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

b. Immeuble acquis à titre onéreux uniquement

Pour ouvrir droit à la réduction d'impôt, l'immeuble doit être acquis à titre onéreux.

En conséquence, les immeubles acquis à titre gratuit n'ouvrent pas droit à l'avantage fiscal. Toutefois, lorsque l'acquisition à titre gratuit d'un immeuble résulte du décès de l'un des membres d'un couple soumis à imposition commune, le conjoint survivant attributaire du logement ayant ouvert droit à la réduction d'impôt peut demander la reprise du dispositif à son profit, dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités pour la période restant à courir à la date de la transmission (sur la reprise de l'engagement de location, se reporter au BOI-IR-RICI-220-20 au I-B §10 et C §20).

c. Démembrement de propriété impossible

La réduction d'impôt ne s'applique pas aux immeubles dont le droit de propriété est démembré. Il s'ensuit que le démembrement de propriété de tout ou partie des éléments entrant dans la base de l'avantage fiscal, tels que le logement, ses dépendances immédiates et nécessaires, fait obstacle pour l'ensemble de l'immeuble au bénéfice de la réduction d'impôt, que le démembrement intervienne dès l'origine ou au cours de l'engagement de location.

d. Immeuble acquis directement par le contribuable, SARL de famille ou SNC impossible

Pour ouvrir droit à la réduction d'impôt, l'immeuble doit être acquis directement par le contribuable, personne physique, qui entend bénéficier de l'avantage fiscal.

En conséquence, les investissements réalisés par l'intermédiaire d'une société n'ouvrent pas droit à la réduction d'impôt.

2. Engagement de location en cas de modification du foyer fiscal

a. En cas de décès de l'un des membres du couple soumis à imposition commune

La réduction d'impôt ne s'applique pas aux logements dont le droit de propriété est démembré. Toutefois, lorsque le transfert de la propriété du bien ou le démembrement de ce droit résulte du décès de l'un des membres d'un couple soumis à imposition commune, le conjoint survivant, attributaire du bien en pleine propriété ou titulaire de son usufruit, peut demander la reprise du dispositif à son profit.

L'engagement de location du conjoint survivant est cependant limité à la fraction du délai de neuf ans restant à courir à la date de la transmission à titre gratuit. La réduction d'impôt obtenue par le couple soumis à imposition commune n'est pas remise en cause, que le conjoint survivant opte ou non pour la reprise de l'engagement.

La reprise du dispositif doit être formulée dans une note d'engagement à fournir par le conjoint survivant ou assimilé, établie conformément à un modèle fixé par l'administration (BOI-LETTRE-000189) qui doit être jointe à la déclaration d'ensemble des revenus souscrite par le conjoint survivant au titre de l'année du décès de son conjoint pour la période postérieure à cet événement.

Cette note comporte l'engagement de louer le logement meublé à l'exploitant de l'établissement ou de la résidence pour la fraction de la période couverte par l'engagement de location restant à courir à la date du décès.

b. Mariage, divorce, conclusion et rupture d'un PACS

Le mariage, le divorce, la rupture ou la conclusion d'un pacte civil de solidarité ou encore la séparation, modifient le foyer fiscal et entraînent la création d'un nouveau contribuable. Il en est de même de la sortie du foyer fiscal d'une personne jusque-là à charge au sens de l'article 196 du code général des impôts (CGI), de l'article 196 A bis du CGI et de l'article 196 B du CGI et propriétaire du logement ayant ouvert droit à la réduction d'impôt.

Lorsqu'un tel événement intervient au cours de la période d'engagement de location, le nouveau contribuable (notamment l'ex-époux attributaire du bien ayant ouvert droit à la réduction d'impôt, en cas de divorce, ou la personne, précédemment à charge, propriétaire du logement) peut, toutes conditions étant par ailleurs remplies, demander la reprise à son profit du dispositif, dans les mêmes conditions que le conjoint survivant. S'il ne demande pas cette reprise, la réduction d'impôt précédemment obtenue fait l'objet d'une remise en cause.

En revanche, il est admis que le bénéfice de la réduction d'impôt soit maintenu, pour la fraction de l'engagement restant à courir, au profit des ex-époux qui conservent en indivision après leur divorce le bien acquis au cours de leur mariage et qu'ils s'étaient conjointement engagés à louer meublé pendant une durée minimale de neuf ans à l'exploitant de l'établissement ou de la résidence dans lequel se situe ce bien. En effet, dans cette hypothèse, les contribuables se retrouvent placés dans la situation d'une acquisition en indivision.

3. Défaillance de l'exploitant admis au titre de la période de vacance de douze mois

Les cas de défaillance concernés par cette mesure de tempérament s'entendent exclusivement de la liquidation judiciaire de l'exploitant, de la résiliation ou de la cession du bail commercial par l'exploitant avant le terme de la période couverte par l'engagement de location ou de la mise en œuvre par les investisseurs du bénéfice de la clause contractuelle prévoyant la résiliation du contrat à défaut de paiement du loyer.

a. Liquidation judiciaire de l'exploitant

La procédure de liquidation judiciaire concerne les débiteurs en état de cessation des paiements dont le redressement est manifestement impossible. Aux termes de l'article L. 640-1 du code de commerce (C.com.), cette procédure est destinée à mettre fin à l'activité de l'entreprise ou à réaliser le patrimoine du débiteur par une cession globale ou séparée de ses droits et de ses biens.

L'ouverture d'une procédure de liquidation judiciaire fait l'objet de mesures de publicité. Ainsi, le jugement d'ouverture est publié au registre du commerce et des sociétés et un avis du jugement est adressé pour insertion au Bulletin officiel des annonces civiles et commerciales (BODACC). Le greffier procède d'office à ces publicités dans les quinze jours de la date du jugement (C. com., art. R. 621-8).

b. Résiliation ou cession du bail commercial par l'exploitant

En principe, la durée du contrat de location ne peut être inférieure à neuf ans (C. com., art. L. 145-4). A défaut de convention contraire, le preneur a la faculté de donner congé à l'expiration d'une période triennale, dans les formes prévues par l'article L. 145-9 du code de commerce et au moins six mois à l'avance. Il est toutefois rappelé que la résiliation à l'expiration d'une période triennale n'est pas possible s'agissant des baux commerciaux signés entre les propriétaires et les exploitants de résidences de tourisme (C. com., art. L. 145-7).

Par ailleurs, le preneur a également le droit de céder à un tiers le bénéfice du bail (C. com., art. L. 145-16).

c. Mise en œuvre par les investisseurs de la clause de résiliation unilatérale

Les baux commerciaux comportent souvent une clause prévoyant que le contrat peut être résilié en cas de non-paiement des loyers. L'article L. 145-41 du code de commerce prévoit que toute clause insérée dans le bail prévoyant la résiliation de plein droit ne produit effet qu'un mois après un commandement de payer demeuré infructueux.

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

En application de l'article 39 G du code général des impôts (CGI), les amortissements de l'immeuble ayant ouvert droit à la réduction d'impôt ne sont admis en déduction du résultat imposable qu'à hauteur de ceux pratiqués sur la fraction du prix de revient des immeubles excédant le montant retenu pour le calcul de cette réduction d'impôt.

Ainsi, pour un logement dont le prix de revient est de 350 000 euros, seule la fraction de ce prix qui excède 300 000 euros, soit 50 000 euros, pourra faire l'objet d'un amortissement déductible du résultat imposable dans les conditions prévues au 2° du 1 de l'article 39 du CGI.