

La niche LMNP est-elle détruite ?

Ce document n'est pas une consultation
Diffusion interdite
14 février 2025

PaulDuvaux
AVOCAT FISCALISTE

Quelques chiffres

D'après le rapport LE MEUR page 41, il y aurait environ 1 M de LMNP (contre 5 M en revenus fonciers) :

- 600 000 en micro BIC normal,
- 120 000 en micro BIC meublé classé
- 300 000 en régime réel

Aucune statistique sur les LMP !

La niche fiscale du LMNP est attaquée

- 1) Le régime DUTREIL ne s'applique plus à la location meublée.
- 2) Les amortissements sont réintégrés dans la plus-value.
- 3) Le LMNP touristique devient de la parahôtellerie assujettie à la TVA sur les recettes, en application de la nouvelle doctrine TVA (?)
- 4) Suppression de la franchise en base de TVA des parahôteliers de 91 900 € par un nouveau seuil de 25 K€ (?)
- 5) Le régime micro du LMNP touristique est durci.
- 6) La taxe d'habitation est due pour les LMNP touristique sauf mandat à un agent immobilier excluant l'usage personnel.
- 7) Mais selon moi l'opposabilité des réponses PELLOIS permettant d'échapper aux cotisations sociales pour les meublés touristiques ayant un mandat avec un agent immobilier.

Les projets de réforme

- Le lobby des hôteliers et certains élus locaux considèrent que le meublé touristique empêche les habitants locaux de se loger car le prix des biens est élevé et il n'y a pas de biens en location longue durée.
- La lutte contre le surtourisme a donc abouti à réduire certains avantages du régime du meublé touristique : régime micro de la location meublée de tourisme (loi de MEUR) et réintégration des amortissements dans la plus-value des LMNP (loi de finances pour 2025).

Rapport LE MEUR

- Le régime micro de la location meublée serait aligné sur celui des revenus fonciers (seuil à 30 K€ et abattement à 40 ou 50 %)
- Le LMP serait conservé avec une définition plus restrictive :
 - 30 K€ de chiffre d'affaires pour le premier seuil
 - dividendes pris en compte dans les autres revenus pour le deuxième seuil
- Le LMNP serait supprimé avec rattachement aux revenus fonciers, avec déduction du prix des meubles
- Les anciens déficits du LMNP resteraient imputables sur les revenus locatifs des revenus fonciers
- Les amortissements déduits en LMNP viendraient majorer la plus-value taxable (prévu dans le PLF 2025)
- Création d'un amortissement de 2 % pour les biens loués en résidence principale
- Période transitoire de 3 à 5 ans avec suppression progressive du droit d'amortir

La location meublée est-elle une activité patrimoniale ? La jurisprudence

- Le CE considère que la location meublée peut être éligible au régime de l'apport-cession si c'est une activité d'hébergement (CE 19 avril 2022 n° 442946 : RJF 7/22 n° 668).
- Le CE considère qu'une activité LMNP peut être une entreprise éligible au fonds de solidarité COVID (CE 9e-10e ch. 3-2-2023 n° 451052, RJF 4/23 n° 322).
- La Cour de cassation considère que location équipée peut bénéficier du régime DUTREIL car elle est commerciale au sens de l'article 35 du CGI (Cass. com. 1-6-2023 22-15.152, RJF 10/23 no 770).
- La Cour de cassation valide l'application du régime DUTREIL pour la transmission d'une personne qui louait ses biens à une société intercalaire (Cass. com. 21-6-2023 21-18.226, RJF 10/23 no 771).
- Le Conseil d'Etat annule la doctrine administrative qui refuse l'application du régime DUTREIL à la location meublée, à condition que la location meublée soit effectuée à titre habituel (CE 29 septembre 2023 n° 473972), depuis la loi a changé pour exclure la gestion de patrimoine.

La location meublée est-elle une activité de gestion de patrimoine éligible au régime DUTREIL ?

Selon moi, la location saisonnière (même sans parahôtellerie) et la parahôtellerie longue durée ne sont pas des activités de gestion de patrimoine.

Ces activités peuvent bénéficier du régime DUTREIL et du régime de l'apport-cession.

En revanche la location meublée longue durée n'est plus éligible depuis 2024 au DUTREIL, du moins en l'absence de services significatifs.

En TVA distinction entre meublée et parahôtellerie

L'article 13 B de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977 (devenu article 135, 1-l et 2-a de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006) :

« *B. Autres exonérations (...)*

b) l'affermage et la location de biens immeubles, à l'exception: 1. des opérations d'hébergement telles qu'elles sont définies dans la législation des États membres qui sont effectuées dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire, y compris les locations de camps de vacances ou de terrains aménagés pour camper ;(...) »

En TVA distinction entre meublée et parahôtellerie

Le Conseil d'Etat (CE 5 juillet 2023 n° 471877) invalide la règles des 3 critères sur 4.

« Il appartient à l'administration, sous le contrôle du juge de l'impôt, d'apprécier au cas par cas si un établissement proposant une location de logements meublés, eu égard aux conditions dans lesquelles cette prestation est offerte, notamment la durée minimale du séjour et les prestations fournies en sus de l'hébergement, se trouve en situation de concurrence potentielle avec les entreprises hôtelières. »

En TVA distinction entre meublée et parahôtellerie

Art 261 D CGI version après réforme 2024 :

« 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.

Toutefois, l'exonération ne s'applique pas :

b. Aux prestations d'hébergement fournies dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire qui remplissent les conditions cumulatives suivantes :

-elles sont offertes au client pour une durée **n'excédant pas trente nuitées**, sans préjudice des possibilités de reconduction proposées ;

-elles comprennent la mise à disposition d'un local meublé et **au moins trois des prestations suivantes : le petit déjeuner, le nettoyage régulier des locaux, la fourniture de linge de maison et la réception, même non personnalisée, de la clientèle ;**

b bis. Aux locations de logements meublés à usage résidentiel dans le cadre de secteurs autres que ceux mentionnés au b qui sont assorties d'au moins trois des prestations suivantes : le petit déjeuner, le nettoyage régulier des locaux, la fourniture de linge de maison et la réception, même non personnalisée, de la clientèle ;

c. Aux locations de locaux nus, meublés ou garnis consenties à l'exploitant d'un établissement d'hébergement qui remplit les conditions fixées aux b ou b bis, (...) »

En TVA distinction entre meublée et parahôtellerie

Le nouveau texte reprend la règles des 3 services sur 4 qui reste opposable à l'administration.

Mais, selon moi, le contribuable peut défendre l'assujettissement avec seulement l'accueil et un ménage fin de séjour s'il peut prouver la concurrence avec le secteur hôtelier, avec notamment les deux indices suivants : possibilité de réserver pour une nuit et zone touristique ou de passage.

Il y a beaucoup moins de risques de rappel sur la TVA déduite mais les rappels peuvent se développer en matière de TVA sur le chiffre d'affaires.

Définition de la parahôtellerie par la doctrine administrative TVA

Une nouvelle doctrine a été publiée le 7 août 2024 et elle redéfinit les services parahôtelières au sens de la TVA : BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-20 n° 60.

Elle est plus large que l'ancienne doctrine car le service de nettoyage et de linge de maison intermédiaire n'est plus obligatoire pour les séjours de moins d'une semaine.

« Lorsque le séjour est d'une durée inférieure à une semaine, la condition est satisfaite lorsque le nettoyage est au moins effectué avant le début du séjour. »

Mais le ménage intermédiaire et le changement de linge restent nécessaires pour les séjours d'au moins une semaine : il faut au moins les proposer et avoir la preuve de pouvoir les fournir.

Donc les très courts séjours de moins d'une semaine (à définir comme étant 6 nuits max ?) sont en principe assujettis à TVA car ils comportent le plus souvent au moins une fois un accueil, un ménage et du linge.

La proposition des services annexes

« La taxation à la TVA des prestations dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire (parahôtelier) suppose qu'outre la mise à disposition du local meublé par l'hébergeur (ou par une personne agissant en son nom et pour son compte), le client ait accès à au moins trois des quatre services annexes cités au b du 4° de l'article 261 D du CGI, à savoir la fourniture du petit déjeuner, un nettoyage régulier des locaux, la fourniture de linge de maison et une réception, même non personnalisée.

Il n'est pas exigé que ces services annexes soient effectivement fournis au client, sous les réserves mentionnées au I-C-2 § 80 à 100. En revanche, le prestataire d'hébergement doit, directement ou par l'intermédiaire de prestataires ou de mandataires (sous les réserves mentionnées au I-A § 30), disposer des moyens nécessaires permettant d'assurer la fourniture de ces services à l'ensemble des clients hébergés. Ils peuvent aussi bien être inclus dans le prix du séjour sans possibilité de renonciation qu'être optionnels et facturés séparément.

En tout état de cause, ils doivent être réellement proposés au client, et l'effectivité de cette proposition doit pouvoir être démontrée.

Exemple : Affichage dans les locaux, mise à disposition d'un livret d'accueil, échanges écrits avec le client, mention sur le site internet du prestataire d'hébergement, etc. »

Le petit-déjeuner

« La fourniture du petit déjeuner est caractérisée dès lors qu'elle est proposée selon les usages professionnels. Ainsi, au choix du prestataire d'hébergement, le petit déjeuner peut être proposé soit dans les locaux meublés mis à disposition du client, soit dans un local commun aménagé permettant la consommation sur place des denrées, situé dans l'immeuble ou l'ensemble immobilier.

À des fins d'organisation, le prestataire peut prévoir un délai entre la commande ou la réservation du petit-déjeuner et sa fourniture effective, sans toutefois que ce délai ne prive de toute portée la possibilité offerte.

Exemple : Un prestataire d'hébergement met à disposition des clients un appareil électronique, un lien Internet ou une ligne téléphonique leur permettant de commander ou de réserver un petit-déjeuner (y compris par exemple dans une boulangerie à proximité), éventuellement sous réserve que cette commande ou cette réservation ait été effectuée avant une heure prédéterminée le jour précédent.

En revanche, un prestataire d'hébergement qui se bornerait à mettre à disposition des clients, dans les locaux destinés à l'hébergement, un distributeur alimentaire et/ou de boissons ne peut être considéré comme proposant effectivement la fourniture du petit déjeuner. »

Le nettoyage des locaux

« Le nettoyage des locaux est caractérisé dès lors qu'il est effectué avant le début du séjour et qu'il est proposé au client de façon régulière pendant son séjour. Cette régularité est appréciée en fonction de la durée du séjour du client et des normes d'hygiène habituelles dans le secteur de l'hébergement. Un nettoyage hebdomadaire des locaux est ainsi considéré comme suffisant.

Remarque : Lorsque le séjour est d'une durée inférieure à une semaine, la condition est satisfaite lorsque le nettoyage est au moins effectué avant le début du séjour.

À des fins d'organisation, le prestataire peut prévoir un délai entre la demande de nettoyage et sa fourniture effective, sans toutefois que ce délai n'ait pour effet de priver de toute portée la possibilité offerte.

En revanche, la simple mise à disposition du client du matériel servant au nettoyage ne suffit pas à remplir la condition relative au nettoyage des locaux. »

Linge de maison

« La fourniture de linge de maison (draps, serviettes, taies d'oreiller, etc.) est caractérisée dès lors qu'elle est effectuée au début du séjour et que son renouvellement régulier est proposé par le prestataire d'hébergement. Cette régularité est appréciée en fonction de la durée du séjour du client. Une proposition de renouvellement hebdomadaire de ces éléments est ainsi considérée comme suffisante.

Remarque : Lorsque le séjour est d'une durée inférieure à une semaine, la condition est satisfaite lorsque le linge de maison est au moins renouvelé au début du séjour.

En revanche, la mise à disposition d'une laverie, sans renouvellement du linge de maison, ne suffit pas (Cour administrative d'appel de Lyon, arrêt du 3 avril 2014, n° 12LY20317). »

Réception de la clientèle

« La réception de la clientèle permet l'accueil, l'orientation des clients vers leur logement et leur information sur les modalités d'accès aux éventuels équipements et services annexes disponibles, ainsi que sur les règles de fonctionnement de l'établissement. Elle est caractérisée même lorsqu'elle n'est pas effectuée de manière personnalisée. Elle peut être assurée en un lieu unique différent du local loué lui-même, ou par l'intermédiaire d'un système de communication électronique. Il n'est pas requis qu'elle soit offerte de manière permanente.

Exemple 1 : Un prestataire d'hébergement propose une réception physique à ses clients en début et en fin de séjour, sur des plages horaires déterminées.

Exemple 2 : Un mandataire assure un service de réception situé à l'entrée d'un village de vacances au titre d'un local meublé situé dans ce village.

Exemple 3 : Un prestataire d'hébergement propose à ses clients un choix entre un accueil physique avec remise des clés en main propre et un accueil par l'intermédiaire d'un dispositif de communication électronique, avec mise à disposition des clés via une boîte à clés. »

Comment éviter d'être assujetti en TVA en meublé de tourisme ?

Pour les séjours de moins d'une semaine :

- Demander à ses clients d'amener leur linge et/ou de faire le ménage en partant,
- Demander à ses clients de faire appel à des prestataires sous leur responsabilité.

Pour les séjours de plus d'une semaine :

- Exclure le ménage et le changement de linge en cours de séjour.

Définition de la parahôtellerie par la doctrine administrative BIC

« 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) (...), relève du régime de la parahôtellerie, non du régime fiscal de la location meublée. En revanche lorsque ces services sont fournis ou proposés de manière accessoire et dans des conditions non similaires aux établissements d'hébergement à caractère hôtelier, l'activité relève du régime fiscal de la location meublée. Tel est le cas par exemple si le nettoyage des locaux est effectué uniquement à l'occasion du changement de locataire, si la réception se limite à la simple remise des clés ou si la fourniture de linge n'est pas régulière. » (BOI-BIC-CHAMP-40-10)

Définition de la parahôtellerie par la doctrine administrative BIC

En principe la définition de la parahôtellerie est la même en TVA et en BIC. J'attends la réponse à un rescrit.

Mais un exploitant qui se contente de faire le ménage en fin de séjour pourrait revendiquer à la fois le régime du meublé en BIC et l'assujettissement TVA, pour les séjours de 6 nuits maximum.

La doctrine va sans doute être modifiée, soit pour aligner le régime BIC sur l'actuelle définition de la TVA, soit pour revoir la définition TVA.

Il y a un risque de régime mixte, TVA ou pas, selon la durée du séjour, plus ou moins d'une semaine.

La nouvelle franchise en base de TVA

La franchise en base de la TVA serait réduite à 25 000 € (année civile précédente) et 27 500 € (année en cours) à compter du 1er mars 2025 (au lieu de 91 900).

Donc les meublés touristiques devraient verser de la TVA (à 10 %) s'ils ont un chiffre d'affaires annuel dépassant 25 K€.

Le gouvernement a annoncé que la mesure était suspendue suite au mouvement de mécontentement des auto-entrepreneurs.

Les intérêts du régime micro

- L'abattement peut être supérieur aux frais réels.
- Le bien reste dans le patrimoine privé et échappe à la plus-value professionnelle (discuté) et il n'y a pas de réintégration des amortissements dans la plus-value privée (discuté).
- L'usage privé du bien est sans conséquence (sauf TVA).
- Il n'est pas nécessaire d'être propriétaire du bien (par exemple avec une SCI et l'exploitation par l'associé).

Les seuils et les taux d'abattement du micro (revenus 2024)

	Meublé de tourisme non classé	Meublé de tourisme classé	Chambre d'hôtes	Parahôtellerie et autre que les chambres d'hôtes	Location meublée longue durée
Seuil	15 000	188 700	188 700	188 700	77 700
Abattement normal	30%	71%	71%	71%	50%
Majoration d'abattement en zone non tendue si total CA < 15 000		21%			

L'article 50-0 CGI pour 2024

1. Sont soumises au régime défini au présent article pour l'imposition de leurs bénéfices les entreprises dont le chiffre d'affaires hors taxes, ajusté s'il y a lieu au prorata du temps d'exploitation au cours de l'année de référence, n'excède pas, l'année civile précédente ou la pénultième année :

*1° 188 700 € 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 l'exclusion de la location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés, autres que ceux mentionnés aux 2° et 3° du III de l'article 1407 [meublé de tourisme classé et chambre d'hôtes]***

1° bis 15 000 € s'il s'agit de la location directe ou indirecte de meublés de tourisme au sens de l'article L. 324-1-1 du code du tourisme ;

2° 77 700 € s'il s'agit d'autres entreprises.

L'article 50-0 CGI pour 2025

Sont soumises au régime défini au présent article pour l'imposition de leurs bénéfices les entreprises dont le chiffre d'affaires hors taxes, ajusté s'il y a lieu au prorata du temps d'exploitation au cours de l'année de référence, n'excède pas, l'année civile précédente ou la pénultième année :

1° 188 700 € 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 l'exclusion de la location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés ;**

1° bis 15 000 € s'il s'agit d'entreprises dont l'activité principale est de louer directement ou indirectement des meublés de tourisme, au sens du I de l'article L. 324-1-1 du code du tourisme [meublé de tourisme], **autres que ceux mentionnés aux 2° et 3° du III de l'article 1407 du présent code** [meublé de tourisme classé et chambres d'hôtes] ;

2° 77 700 € s'il s'agit d'autres entreprises. (...)

Le résultat imposable, avant prise en compte des plus-values ou des moins-values provenant de la cession des biens affectés à l'exploitation, est égal au montant du chiffre d'affaires hors taxes diminué d'un abattement de 71 % pour le chiffre d'affaires provenant d'activités de la catégorie mentionnée au 1°, d'un abattement de 50 % pour le chiffre d'affaires provenant d'activités de la catégorie mentionnée au 2° et d'un abattement de 30 % pour le chiffre d'affaires provenant d'activités de la catégorie mentionnée au 1° bis. Ces abattements ne peuvent être inférieurs à 305 €.

Les plus-values ou les moins-values mentionnées au sixième alinéa sont déterminées et imposées dans les conditions prévues aux articles 39 duodecimes à 39 quindecimes, sous réserve de l'article 151 septies. Pour l'application de la première phrase du présent alinéa, **les abattements mentionnés au sixième alinéa du présent 1 sont réputés tenir compte des amortissements pratiqués selon le mode linéaire.**

Les seuils et les taux d'abattement 2025

	Meublé de tourisme non classé	Meublé de tourisme classé	Chambre d'hôtes	Parahôtellerie autre que les chambres d'hôtes si meublé classé	Location meublée longue durée
Seuil	15 000	77 700	188 700 (?)	188 700 (?)	77 700
Abattement	30%	50%	71% (?)	71% (?)	50%

Le régime des plus-values (rappel)

- Les LMNP relèvent des PV immo privées
- Les BIC non pro relèvent des PV pro sans exonération possible
- Les LMP et les BIC relèvent des PV pro avec des exonérations conditionnelles : 151 septies, 41 et 151 septies B
- Les micro LMP relèvent du régime des PV immo privées (selon moi, mais contraire à la doctrine)
- En cas de passage LMP/LMNP ou inversement pas de cessation d'activité et pas de taxation de la PV (selon doctrine douteuse)
- En cas de vente avec passé mixte (LMP et LMNP), c'est le régime le jour de la vente qui s'applique pour toute la période de location meublée, sauf pour la durée de 5 ans de l'article 151 septies (selon doctrine douteuse)

Le régime des plus-values privées pour les LMNP et les micro (?)

- IR à 19 % et prélèvements sociaux à 17,2 %
- La plus-value se calcule par différence entre le prix de vente et le prix d'achat (ou valeur de donation ou succession)
- Le prix d'achat est majoré des frais d'achat ou forfait de 7,5 % et des travaux ou forfait de 15 %.
- Pas de taxation en cas de retrait d'actif, de donation ou succession.
- Abattement en fonction de la durée de possession, exo après 30 ans.

Le régime des plus-values privées pour les LMNP et les micro (?)

Un LMNP peut-il déduire les travaux de la plus-value privée ?

Le calcul des plus-values privées prévoit la déduction des travaux de la plus-value par la majoration du prix d'acquisition du bien.

Mais l'article 150 VB du CGI prévoit que cette déduction est possible pour les dépenses de construction, de reconstruction, d'agrandissement ou d'amélioration seulement lorsqu'elles n'ont pas été déjà prises en compte pour la détermination de l'impôt sur le revenu.

Or un LMNP, qui a immobilisé ces dépenses à son actif professionnel et qui les a amorties, pourrait être considéré comme les ayant prises en compte pour la détermination de l'impôt sur le revenu (en ce sens CAA DOUAI 8 février 2024 22DA02648). En tout cas si l'amortissement a été effectivement déduit.

Le régime des plus-values privées pour les LMNP et les micro (?)

Autre piège pour le LMNP : pas de forfait en l'absence de travaux

Les travaux effectués sur un immeuble bâti acquis depuis plus de cinq ans peuvent être pris en compte, sans justificatif, pour un montant fixé forfaitairement à 15 % du prix d'acquisition.

Mais le Conseil d'Etat a déjà jugé que le forfait pour travaux doit être écarté si le cédant ne démontre pas qu'il a effectivement engagé des travaux dans l'immeuble (CE 25-3-2019 n° 422943 : RJF 10/19 n° 919).

Ce principe s'applique malgré la doctrine administrative qui indique qu'il n'est pas nécessaire de justifier du montant des travaux pour bénéficier du forfait. En effet, selon le Conseil d'Etat cette tolérance ne s'applique pas s'il est démontré qu'il n'y a eu aucuns travaux. C'est subtil mais c'est ce qu'explique le rapporteur public Laurent CYTERMANN :

"Contrairement à ce que soutient le requérant, la doctrine n'implique pas que le contribuable ait droit à la majoration dans le cas où il serait établi qu'il n'a réalisé aucuns travaux ; elle ne fait qu'explicitement la loi selon laquelle la majoration forfaitaire peut être appliquée sans qu'il soit nécessaire de justifier de ces travaux."

Or pour un LMNP au réel, il est facile de voir qu'il n'y a aucuns travaux à l'actif et il est alors possible de lui refuser le forfait de 15 %, à moins que la mise à l'actif soit postérieure à l'achat du bien et la réalisation des travaux.

Le projet de la loi de finances pour 2025

L'article 150 VB du code général des impôts est complété par un III ainsi rédigé :

*« III. – **Le prix d'acquisition est minoré du montant des amortissements admis en déduction** en application de l'article 39 C, à l'exception de ceux de ces amortissements constitutifs de dépenses prises en compte pour la détermination de l'impôt sur le revenu en application de la première phrase du 4° du II. »*

Exposé des motifs (figurant dans le projet de loi)

Le présent article vise à corriger une spécificité du régime fiscal de la location meublée non professionnelle (LMNP) qui contribue aux tensions sur le marché locatif.

La diversité des régimes fiscaux applicables aux revenus tirés de la location de logements, selon le mode de location (nu ou meublé) et, pour le meublé, selon les modalités d'exercice de l'activité (exercice à titre professionnel ou non), contribue, au-delà de la complexité qui en résulte, à créer ou renforcer des distorsions peu compatibles avec les objectifs de la politique publique du logement, en particulier dans les zones touristiques ou caractérisées par un fort déséquilibre entre l'offre et la demande de logements.

Le biais fiscal en faveur du régime de la LMNP concourt à renforcer les incitations économiques en faveur de la location de courte durée et à accroître les tensions sur le marché locatif.

Les contribuables relevant du régime de la LMNP peuvent en effet, sous certaines conditions, déduire de leurs recettes locatives imposables les amortissements afférents au logement loué sans que ceux-ci ne soient pris en compte dans le calcul de la plus-value lors de la cession dudit logement. Ils disposent ainsi d'un avantage fiscal spécifique, susceptible d'entretenir un déport des loueurs nus vers la location meublée et, ainsi, l'attrition de l'offre de logements affectés à la résidence principale, en incitant à la location meublée de courte durée et à vocation touristique.

Afin d'assurer une plus grande égalité de traitement entre les loueurs professionnels et non professionnels, le présent article prévoit que les amortissements déduits pendant la période de location d'un bien soient effectivement pris en compte lors de sa cession pour le calcul de la plus-value immobilière afférente.

Ces dispositions s'appliqueront aux plus-values réalisées à raison des cessions intervenant à compter du 1er janvier 2025.

Le projet de la loi de finances pour 2025

L'idée est de majorer la plus-value par les amortissements déduits fiscalement.

Cela ne concernerait donc pas les amortissements en report en application de l'article 39 C, ni ceux relatifs aux travaux déjà réintégrés dans le calcul des travaux déductibles.

La question se pose pour les exploitants ayant relevé du régime du micro : faut-il reconstituer un plan d'amortissement pour déterminer des amortissements qui auraient pu être déduits ?

Attention au contribuable qui aurait été un LMNP dans le passé avant de faire un retrait d'actif puis de vendre le bien : il faut selon moi aussi réintégrer les amortissements déduits dans le passé en régime LMNP.

La question peut se poser pour un LMP devenu LMNP : faut-il réintégrer aussi les amortissements déduits pendant la période LMP ?

Le projet de la loi de finances pour 2025

Ce projet ne met pas fin à la niche fiscale du LMNP.

La plus-value continue de bénéficier de l'abattement en fonction de la durée de détention.

Le retrait d'actif n'est pas taxable, contrairement au LMP.

La plus-value privée reste effacée par la donation ou la succession.

Il reste l'essentiel au LMNP : le régime des plus-values privées.

Le notaire devra interroger l'expert-comptable pour connaître le montant des amortissements à réintégrer mais il devra aussi connaître l'historique du bien pour connaître l'existence d'une ancienne activité de loueur en meublé.

L'inscription à l'actif après un régime micro

- L'article 50-0 du CGI prévoit que l'abattement est réputé prendre en compte l'amortissement.
- L'administration reprend cette position dans sa doctrine (BOI-BIC-CHAMP-40-20 n° 435) pour considérer que la plus-value se calcule après reconstitution du plan d'amortissement.
- Il a déjà été jugé qu'en cas de vente du bien, il faut reconstituer le plan d'amortissement de la période micro (CAA Nantes 15 mai 2002 n° 99-48 et 99-61, 1e ch., Hervé : RJF 10/02 n° 1057).
- Mais selon moi ce raisonnement est faux car l'immeuble n'est pas un actif par nature, il n'est donc pas un actif fantôme du micro (voir CE 25 avril 1984 n° 35574 : RJF 6/84 n° 703).
- En conséquence, selon moi, après une période micro, le bien doit être inscrit à l'actif en valeur vénale, par application des règles de droit commun lorsqu'un bien est inscrit à l'actif après avoir été dans le patrimoine privé et conformément au régime des biens migrants.

Le régime des impôts locaux

- La taxe d'habitation est due pour les locaux d'habitation meublés qui sont à la disposition du propriétaire (sauf résidence principale).
- Aucune taxe d'habitation n'est due pour les sociétés (mais réforme en 2025)
- Pour la location saisonnière, il faut un mandat excluant l'usage personnel pour éviter la taxe d'habitation comme résidence secondaire
- Il faut demander le plafonnement de la CET.
- La CFE est due pour les biens affectés à une activité de location meublée ou de parahôtellerie sauf dans certains cas
- La cotisation minimum est due dans la commune de l'établissement principal
- Les locaux classés meublés de tourisme et les chambres d'hôtes situés dans les zones de revitalisation rurale peuvent être exonérés de taxe foncière sur délibération de la collectivité.
- les communes ont la faculté d'exonérer totalement de la taxe d'habitation les locaux classés « meublés de tourisme » au sens de l'article L 324-1 du Code du tourisme et les chambres d'hôtes au sens de l'article L 324-3 du même Code situés dans les zones de revitalisation rurale (ZRR), ou dans les zones France ruralités revalorisation (ZFRR) pour les impositions établies à compter de 2025 (Loi 2023-1322 du 29-12-2023 art. 73).

Cumul taxe d'habitation et CFE pour les meublés de tourisme

Le propriétaire d'un local imposable qui peut être regardé, au 1er janvier de l'année d'imposition, comme entendant s'en réserver la disposition ou la jouissance une partie de l'année est redevable de la taxe d'habitation, même si, à cette date, le logement est loué de façon saisonnière.

Ainsi, un propriétaire qui a loué un logement meublé plusieurs mois pendant l'année d'imposition par un bail excluant la tacite reconduction et prenant fin en juin de cette année est redevable de la taxe d'habitation, dès lors qu'au 1er janvier il n'avait donné aucun mandat à une agence pour mettre l'appartement en location à l'issue du bail et pouvait donc être regardé comme entendant s'en réserver la disposition en dehors des périodes de location saisonnière.

CE 30-11-2007 n° 291252, 8e et 3e s.-s., Largitte : RJF 2/08 n° 164, concl. L. Olléon BDCF 2/08 n° 24 ; BOI-IF-TH-10-20-20 n° 40, 12-9-2012.

Cumul taxe d'habitation et CFE pour les meublés de tourisme

Voir aussi CE 2-7-2014 n° 369073, 8e et 3e s.-s., min. c/ Datas : RJF 10/14 n° 905, concl. B. Bohnert BDCF 10/14 n° 97.

Voir aussi CE n° 492174 du 23 décembre 2024

Les personnes qui donnent des logements meublés en location saisonnière sont imposables à la taxe d'habitation dès lors qu'elles en gardent la disposition en dehors des périodes de location. Le point de savoir si les logements destinés à la location saisonnière et gérés de manière permanente par un administrateur de biens peuvent être considérés comme ne constituant plus l'habitation personnelle du redevable dépend du libellé des contrats conclus entre l'organisme gestionnaire et le propriétaire (**existence d'une clause prévoyant la mise en location à des tiers pour l'année entière**) et de leur application effective. Il s'agit donc d'une question de fait que seuls les services locaux, sous le contrôle du juge de l'impôt, sont en mesure d'apprécier.

Rép. Türk : Sén. 13-2-1997 p. 451 n° 18501.

Cumul taxe d'habitation et CFE pour les meublés de tourisme

Le cumul entre CFE et taxe d'habitation était impossible pour les sociétés, comme les SARL de famille.

Mais une réforme de l'article 1407 du CGI a été votée dans la loi de finances.

« Art. 1407. – I. – La taxe d'habitation sur les résidences secondaires est due pour tous les locaux meublés conformément à leur destination d'habitation autre qu'à titre principale, y compris lorsqu'ils sont imposables à la cotisation foncière des entreprises.

« Toutefois, les locaux mentionnés au premier alinéa ne sont pas soumis à cette taxe lorsqu'ils font l'objet d'un usage exclusivement professionnel. »

Il a été supprimé l'exonération des biens détenus par des sociétés et soumis à la CFE.

Il reste à définir la notion d'usage exclusivement professionnel, sans doute application de la jurisprudence du CE sur la renonciation à l'usage personnel prouvé par l'impossibilité juridique d'utiliser le bien.

Le régime social des loueurs en meublé

*« 6° Les personnes (...), exerçant une activité de location de locaux d'habitation meublés dont les recettes sont supérieures au seuil mentionné au 2° du 2 du IV de l'article 155 du code général des impôts, **lorsque** ces locaux sont loués à une clientèle y effectuant un séjour à la journée, à la semaine ou au mois et n'y élisant pas domicile, sauf option contraire de ces personnes lors de l'affiliation pour relever du régime général dans les conditions prévues au 35° de l'article L. 311-3 du présent code, **ou lorsque** ces personnes remplissent les conditions mentionnées au 2 du IV de l'article 155 du code général des impôts ; »*

(Article L 611-1 du code de la sécurité sociale)

Les cas d'assujettissement

- Doivent s'assujettir :
 - Les exploitants de chambres d'hôtes faisant plus de 13 % du PASS de revenu (6 028 € en 2024)
 - Les exploitants de meublés de courte durée (1 mois max) faisant plus de 23 K€ de CA
 - Les LMP
 - Les parahôteliers commerçants
 - Les gérants majoritaires de SARL
- Ne doivent pas s'assujettir :
 - Les exploitants de meublé faisant moins de 23 K€ de CA ou chambre d'hôtes faisant moins de 13 % du PASS en revenu
 - Les exploitants de meublé longue durée LMNP (bail à un exploitant, bail en résidence principale ou secondaire, bail mobilité si bail > 1 mois)

Les réponse PELLOIS

- Il y a une première réponse PELLOIS du 10 juillet 2018 n° 3619 (AN JO page 6122) et une deuxième réponse PELLOIS du 22 mars 2022 n° 14658 (JO AN page 1955).

Le principe énoncé par la première réponse est le suivant :

- *"Concernant la location de logements meublés, cette mesure vise spécifiquement les personnes qui mettent un bien en location pour une courte durée à une clientèle n'y élisant pas domicile. L'activité s'entend de la mise à disposition des biens par leur propriétaire et ne s'applique donc pas **aux situations de mise en location par le biais d'une agence professionnelle bénéficiaire d'un mandat de gestion et soumis à la loi n° 70-9 du 2 janvier 1970 dite "loi Hoguet"**. Cette exclusion s'entend au sens strict et ne s'étend pas aux mandats que peuvent obtenir les plateformes numériques pour recouvrer l'ensemble des cotisations à partir des transactions effectuées par leur intermédiaire."*

Les réponse PELLOIS

Il résulte des réponses PELLOIS que les loueurs de meublé de tourisme, LMP ou LMNP, ne sont pas assujettis à l'URSSAF s'ils confient la gestion de leurs bien à un agent immobilier titulaire de la carte d'agent immobilier car il s'agit alors de la gestion d'un patrimoine privé.

L'URSSAF ILE DE FRANCE a reconnu l'opposabilité de ces réponses dans un courrier reçu par un client.

Selon moi, cela ne s'applique qu'aux meublés de tourisme et à condition de ne pas être parahôtelier.

Conclusion

Le LMNP reste une niche fiscale très intéressante car il reste dans le régime des plus-values privées, surtout en location longue durée.

Mais les meublés touristiques sont en difficulté à cause du nouveau régime micro.

Et l'élargissement de la définition TVA de la parahôtellerie va gêner les exploitants de meublés de tourisme qui ne pourront plus être LMNP, sauf s'ils peuvent demander à leurs clients de faire le ménage ou de faire appel à des tiers.

Et bientôt encore une nouvelle réforme ?