

N° 79 du 30 AVRIL 2003

**TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE. CHAMP D'APPLICATION
EXONÉRATION. LOCATIONS DE LOGEMENTS MEUBLES OU GARNIS A USAGE D'HABITATION.**

**ARTICLE 18 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2002
(C.G.I., art. 260 et 261-D-4°)
NOR : BUD F 03 30005 J
Bureau D1**

AVERTISSEMENT

Par un arrêt du 11 juillet 2001, le Conseil d'Etat a considéré que le b) du 4° de l'article 261-D du code général des impôts était incompatible avec les objectifs de l'article 13 B b) §1 de la sixième directive en tant qu'il subordonne l'application de la disposition qui exclut de l'exonération les prestations de mise à disposition d'un local meublé ou garni au cumul excessif de prestations accessoires.

Aussi, l'article 18 de la loi de finances rectificative pour 2002 (loi n° 2002-1576 du 30 décembre 2002) définit les conditions en application desquelles les exploitants de logements meublés sont désormais soumis à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

Sont ainsi soumises à la TVA les locations en meublés dans la mesure où elles sont effectuées dans des conditions similaires à celles des établissements d'hébergement à caractère hôtelier exploités de manière professionnelle. A cet égard, il apparaît indispensable que ces loueurs en meublés offrent a minima un ensemble de services assimilables aux services hôteliers, décrits dans la présente instruction.

La condition liée à l'immatriculation de l'exploitant au registre du commerce et des sociétés (RCS), a par ailleurs été supprimée.

Le nouveau dispositif est entré en vigueur le 1er janvier 2003.

Les bailleurs et exploitants dont les opérations étaient précédemment exonérées mais qui deviennent obligatoirement redevables de la TVA en raison de l'application du nouveau **dispositif disposent d'un délai de 90 jours**, à compter de la publication de la présente instruction, pour apprécier en toute connaissance de cause les conséquences de ce changement de régime.

Section I – Rappel des règles antérieures

1. Depuis le 1er janvier 1991, l'article 261-D-4° du code général des impôts dans sa rédaction issue de l'article 48 de la loi de finances rectificative pour 1990 (loi n° 90-1169 du 29 décembre 1990) exonère de TVA sans possibilité d'option les locations de logements meublés ou garnis à usage d'habitation.

Cette exonération de principe comporte des exceptions. Elle ne s'appliquait pas, notamment, aux mises à disposition de locaux meublés ou garnis qui s'apparentent à des prestations hôtelières ou parahôtelières, c'est-à-dire aux situations où l'exploitant fournit le local meublé ainsi que le petit déjeuner, le nettoyage quotidien des locaux, le linge de maison, et assure la réception de la clientèle. Il devait en outre être immatriculé au registre du commerce et des sociétés (RCS).

Ces dispositions ont été commentées par une instruction administrative du 11 avril 1991, publiée au bulletin officiel des impôts 3 A-9-91.

2. Il est également rappelé que 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.

Section II – Nouvelles règles applicables**I – Champ d'application****A. Les locations de logements meublés ou garnis à usage d'habitation demeurent exonérées de TVA**

3. Le b) de l'article 261 D-4° du code général des impôts dans sa rédaction issue de l'article 18 de la loi de finances rectificative pour 2002 ne remet pas en cause le principe de l'exonération des locations de logements meublés ou garnis à usage d'habitation.

L'imposition de ces locations demeure l'exception.

4. La définition des logements meublés ou garnis à l'exception toutefois des mises à disposition de caravanes, de tentes, de mobil-homes et d'habitations légères de loisirs soumis de plein droit à la TVA depuis le 1er janvier 1996, n'est pas modifiée (cf. point 9 de l'instruction administrative du 11 avril 1991).

De la même façon, les points 12 à 13 de cette instruction administrative du 11 avril 1991 déjà citée conservent toute leur valeur.

5. Il est également rappelé que la fourniture de certaines prestations annexes telles que celles définies ci-dessous (cf. I.B), n'empêche pas l'exonération de la fourniture de logement proprement dite.

Ces prestations annexes demeurent imposables en toute hypothèse et au taux qui leur est propre (taux normal de manière générale) dès lors qu'elles ne sont pas habituellement incluses dans le prix de location d'un logement meublé, sous réserve de l'application de la franchise de TVA prévue à l'article 293 B du code général des impôts.

Lorsque les prestations annexes sont fournies dans les conditions fixées au b) de l'article 261 D-4°, l'opération est considérée dans son ensemble comme relevant d'une activité parahôtelière et devient imposable dans les conditions définies ci-après (cf. I B)

6. Ainsi demeurent exonérés :

- les particuliers qui louent en meublé, de manière occasionnelle ou permanente, une résidence secondaire, un logement touristique ou une partie de leur résidence principale, sans offrir a minima, un ensemble de services assimilables aux services hôteliers, dans les conditions exposées ci-après (cf. I B) ;

- les entreprises qui mettent à la disposition de leur personnel un logement meublé moyennant une rémunération ; le fait que le personnel soit affecté ou non à la surveillance, à la sécurité ou au gardiennage des locaux est sans incidence.

B. Les prestations d'hébergement à caractère hôtelier demeurent imposables

7. Le nouveau b) du 4° de l'article 261-D du CGI précise que les prestations de mise à disposition d'un local meublé ou garni sont effectuées à titre onéreux et de manière habituelle.

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 (cf. sur l'application de ces conditions, le BOI 3 CA-94, numéro spécial, n°3 et suivants).

En d'autres termes, le caractère onéreux d'une mise à disposition d'un local garni ou meublé sera reconnu si cette mise à disposition s'effectue moyennant le paiement d'un loyer.

Cela étant, il est précisé que, lorsque le loyer est manifestement hors de proportion avec le prix normal du marché (il n'est pas possible de fixer un seuil dès lors que cette notion doit être appréciée au cas par cas), le bailleur ne peut pas être réputé exercer une activité économique imposable à la TVA et ce, quand bien même seraient satisfaites la condition tenant au caractère habituel de la location et les autres conditions exposées aux n°9 et suivants. Dans cette situation, l'opération de location est considérée comme placée hors du champ d'application de la TVA et ne peut donc pas autoriser l'ouverture d'un droit à déduction au titre des dépenses exposées pour sa réalisation.

En outre, le caractère habituel implique la réalisation répétée de prestations de locations.

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

a - 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 ;

b - **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.

c - l'exploitant dispose des moyens nécessaires pour être en mesure de **fournir pendant le séjour le linge de maison à l'ensemble des locataires**.

d - 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.

Exemple : Un mandataire assure un service d'accueil situé à l'entrée d'un village, d'un local meublé situé dans ce village.

De la même façon, un système d'accueil électronique suffit.

Enfin, il est rappelé que le local meublé doit comporter tous les éléments mobiliers indispensables pour une occupation normale par le locataire.

Il n'est en revanche plus exigé que l'exploitant soit immatriculé au registre du commerce et des sociétés.

9. Les exploitants qui fournissent ainsi au moins trois des services ci-dessus énumérés, sont soumis à la TVA au titre de leur activité de loueur en meublé, sous réserve des indications exposées ci-dessus au n° 8, et sous réserve, bien entendu de l'application de la franchise en base fixée à 76 300 euros (code général des impôts, article 293 B).

10. Sur la base de ces critères, l'imposition est susceptible de s'appliquer notamment à l'exploitation, de chambres d'hôtes, de maisons ou appartements meublés, de résidences pour étudiants, de maisons de retraite...

11. Pour ce qui concerne la notion d'exploitant, les dispositions de l'instruction du 11 avril 1991 et rappelées au point 3 ci-dessus conservent toute leur valeur.

C. Précisions sur le régime des locations de locaux nus, meublés ou garnis consenties par le propriétaire à une personne qui les exploite.

12. Les locations de locaux nus, meublés ou garnis, consenties à l'exploitant d'un établissement d'hébergement soumis à la TVA sont elles-mêmes soumises à la taxe si le bail conclu entre le bailleur et l'exploitant est un bail commercial, conformément aux dispositions des articles 260 D et 261 D-4°-c du code général des impôts.

L'article 261 D-4°-c du code général des impôts ne définit pas la notion de bail commercial.

Dans ces conditions, compte tenu des hésitations qui ont pu se produire, il est précisé qu'au regard du décret n° 53-960 du 30 septembre 1953 réglant les rapports entre bailleurs et locataires en ce qui concerne le renouvellement des baux à loyer d'immeubles ou locaux à usage commercial, industriel ou artisanal, la qualification de bail commercial peut notamment être retenue lorsque les conditions suivantes sont satisfaites :

- le contrat de location porte sur des locaux affectés à une activité commerciale, artisanale ou industrielle ;
- un véritable fonds de commerce existe et est exploité dans les lieux loués par un commerçant, un artisan ou un industriel inscrit au registre du commerce et des sociétés ou au registre des métiers.

Dès lors que les conditions générales d'application du décret du 30 septembre 1953 sont réunies, et sous réserve de l'appréciation souveraine des tribunaux, un bail doit alors être présumé commercial pour l'application de l'article 261 D-4°-c du code général des impôts, quelle que soit sa durée et quelles que soient les clauses dérogatoires souscrites par les parties contractantes.

13. Il est rappelé que le bail commercial n'est exigé qu'entre l'exploitant et son bailleur. A cet égard, les commentaires figurant au point n° 33 de l'instruction du 11 avril 1991 conservent toute leur valeur.

II – Taux applicable aux prestations d'hébergement soumises à la TVA

14. En application de l'article 279-a du CGI, le taux réduit est applicable à la fourniture de logement dans les établissements d'hébergement.

III – Droits à déduction

15. Les bailleurs et exploitants qui deviennent redevables de la TVA au 1er janvier 2003 ou à une date ultérieure peuvent exercer, dans les conditions de droit commun, la déduction de la taxe grevant les dépenses qu'ils supportent, à compter de la date à laquelle ils deviennent redevables, pour la réalisation de leur activité de loueur en meublé soumise à la TVA.

16. Les bailleurs et exploitants **précédemment exonérés** au titre de leur activité de loueur en meublé qui deviennent redevables de la taxe au 1er janvier 2003 ou à une date postérieure peuvent bénéficier d'un crédit de départ en application des dispositions de l'article 226 de l'annexe II au CGI.

Ils peuvent ainsi opérer la déduction, dans les conditions fixées par les articles 205 à 242 B de l'annexe II au CGI déjà citée :

- de la taxe ayant grevé les biens ne constituant pas des immobilisations qu'ils détiennent en stock à la date à laquelle ils sont devenus redevables ;
- de la taxe ayant grevé les biens constituant des immobilisations qui n'ont pas encore commencé à être utilisés à la date à laquelle ils sont devenus redevables ;
- d'une fraction de la taxe ayant grevé les biens constituant des immobilisations en cours d'utilisation. Cette fraction est égale au montant de la taxe ayant grevé les biens, diminué d'un cinquième par année civile ou par fraction d'année civile écoulée depuis la date à laquelle cette taxe est devenue exigible. Pour les immeubles, la diminution est calculée par vingtième (ou par dixième pour les immeubles livrés, acquis ou apportés avant le 1er janvier 1996).

17. Le mécanisme du crédit de départ bénéficie également aux bailleurs et exploitants qui auraient soumis leur activité à la TVA avant l'entrée en vigueur de l'article 18 de la loi de finances rectificative pour 2002 et à la suite de l'arrêt rendu par le Conseil d'Etat le 11 juillet 2001 déjà cité si les conditions de réalisation de leur activité répondent aux critères fixés par l'article 18 de la loi de finances rectificative pour 2002 déjà citée.

Le crédit de départ est alors déterminé à la date à laquelle le bailleur a commencé à soumettre ses opérations à la taxe.

18. Il est rappelé en revanche que les propriétaires de logements meublés qui décident d'affecter ces biens à une activité de location soumise à la TVA ne peuvent pas bénéficier d'un crédit de départ lorsque les logements concernés avaient été acquis à titre privé (BOI 3 CA 94, instruction du 8 septembre 1994 n° 169 à 173).

Section III – Entrée en vigueur du nouveau dispositif. Dispositions transitoires

I- Entrée en vigueur du nouveau dispositif

19. Le nouveau régime s'applique à toutes les locations de locaux nus, meublés ou garnis à usage d'habitation effectuées à compter du 1er janvier 2003.

Mais il est admis que les acomptes versés en 2002 pour les locations effectuées à partir du 1er janvier 2003 ne soient pas soumis à la taxe.

Pour les locations en cours, les recettes encaissées qui se rapportent à une période commencée en 2002 et achevée en 2003 devront donc être réparties au prorata du temps.

II- Mesure transitoire

20. Il est admis que les bailleurs et exploitants dont l'activité de location, précédemment exonérée, devient, à compter du 1er janvier 2003, obligatoirement soumise à la TVA en application du nouveau régime puissent bénéficier d'un délai supplémentaire pour apprécier en toute connaissance de cause les conséquences de leur nouveau statut de redevable de la TVA.

Dans **un délai de 90 jours** à compter de la publication de la présente instruction les bailleurs et exploitants précédemment exonérés mais offrant au moins trois des services visés au n° 9 ci-dessus ont la possibilité de **renoncer à l'offre de l'un au moins de ces services pour demeurer exonérés** du paiement de la taxe.

21. Dans l'hypothèse où les bailleurs et exploitants concernés ne renoncent pas effectivement à l'offre de l'un des services avant l'expiration du délai de 90 jours, l'absence de taxation, le cas échéant, de leurs opérations au titre de la période qui s'étend du 1er janvier 2003 à la date d'expiration de ce délai ne sera pas remise en cause.

22. Dans cette situation, les bailleurs et exploitants concernés ne pourront toutefois exercer un droit à déduction qu'au titre de la taxe grevant les dépenses qui seront supportées après la date d'expiration de ce délai. De plus, le crédit de départ dont les bailleurs et exploitants concernés peuvent bénéficier (Cf. supra n°16 et 17) sera déterminé à la date à laquelle ils **soumettent** effectivement leur activité à la taxe et au plus tard le jour suivant l'expiration du délai de 90 jours à compter de la date de la publication de la présente instruction.

23. Il est enfin rappelé que les bailleurs et exploitants dont le chiffre d'affaires réalisé au cours de l'année civile 2002 n'est pas supérieur à 76 300 €, ce qui les place en principe sous le régime de la franchise en base prévue par les dispositions de l'article 293 B du CGI, peuvent à tout moment opter pour le paiement de la TVA.

Cette option prend effet le premier jour du mois au cours duquel elle est formulée et couvre obligatoirement une période de deux années y compris celle au cours de laquelle elle est déclarée (CGI, art. 293 F et BOI 3 F-2-99, instruction du 29 juillet 1999).

Section IV – Règlements des situations passées

24. Les rappels contestés notifiés sur le seul fondement du défaut d'une des prestations parahôtelières visées ci-dessus devront être abandonnés.

De la même façon, les rappels contestés notifiés sur le fondement du défaut d'immatriculation de l'exploitant au RCS devront être abandonnés.

Article 260

Peuvent sur leur demande acquitter la taxe sur la valeur ajoutée :

1° (Disposition devenue sans objet).

2° Les personnes qui donnent en location des locaux nus pour les besoins de l'activité d'un preneur assujéti à la taxe sur la valeur ajoutée ou, si le bail est conclu à compter du 1er janvier 1991, pour les besoins de l'activité d'un preneur non assujéti.

L'option ne peut pas être exercée :

- a. Si les locaux nus donnés en location sont destinés à l'habitation ou à un usage agricole ;
- b. Si le preneur est non assujéti, sauf lorsque le bail fait mention de l'option par le bailleur (1).

3° (Abrogé) ;

4° (Abrogé) ;

5° Les personnes qui ont passé un bail à construction ; dans ce cas, la taxe sur la valeur ajoutée est appliquée conformément au 7° de l'article 257 (2).

6° A compter du 1er octobre 1988, les personnes qui donnent en location, en vertu d'un bail enregistré, des terres et bâtiments d'exploitation à usage agricole. L'option ne peut être exercée que si le preneur est redevable de la taxe sur la valeur ajoutée et elle s'applique à tous les baux conclus par un même bailleur avec des agriculteurs répondant à cette condition (3). Les conditions et modalités de l'option notamment, pour l'application du 6°, les modalités d'évaluation des bâtiments d'habitation lorsqu'ils ne font pas l'objet d'une location distincte, sont fixées par décret en Conseil d'Etat.

Article 261 D

Sont exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée :

1° Les locations de terres et bâtiments à usage agricole ;

2° Les locations de terrains non aménagés et de locaux nus, à l'exception des emplacements pour le stationnement des véhicules ; toutefois, ces dispositions ne sont pas applicables lorsque les locations constituent pour le bailleur un moyen de poursuivre, sous une autre forme, l'exploitation d'un actif commercial ou d'accroître ses débouchés ou lorsque le bailleur participe aux résultats de l'entreprise locataire ;

3° Les locations ou concessions de droits portant sur les immeubles visés aux 1° et 2° dans la mesure où elles relèvent de la gestion d'un patrimoine foncier.

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

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 exploitant qui a souscrit un engagement de promotion touristique à l'étranger dans les conditions fixées par un décret en Conseil d'Etat ;

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.

c. Aux locations de locaux nus, meublés ou garnis consenties par bail commercial à l'exploitant d'un établissement d'hébergement qui remplit les conditions fixées au a ou au b.

d. 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'Etat.

Ces villages résidentiels de tourisme s'inscrivent dans une opération de réhabilitation de l'immobilier de loisirs définie par l'article L. 318-5 du code de l'urbanisme.

Section V – Contribution sur les revenus locatifs

25. Les locations de locaux nus, meublés ou garnis à usage d'habitation qui ne donnent pas lieu au paiement de la TVA entrent, toutes les conditions étant par ailleurs remplies, dans le champ d'application de la contribution sur les revenus locatifs visée aux articles 234 nonies et suivants du code général des impôts (cf. instruction administrative du 18 juin 2001, publiée au bulletin officiel des impôts 5 L-5-01).

Cela étant, seules les locations consenties par le propriétaire des locaux, l'usufruitier ou le titulaire d'un droit réel d'habitation (emphytéose, par exemple) sont soumises à la contribution sur les revenus locatifs. La contribution n'est pas applicable aux revenus retirés de la sous-location consentie par le locataire principal, quand bien même cette sous-location serait, le cas échéant exonérée de la TVA.

A noter :

DB 3 A-1152

DB 3 A-317

DB 3 D-1523

Le Directeur de la législation fiscale
Hervé Le Floc'h Louboutin

ANNEXE

**Article 18 de la loi de finances rectificative pour 2002
(Loi n° 2002-1576 du 30 décembre 2002 - JO du ? décembre 2002)**

I. Le b du 4° de l'article 261 D du code général des impôts est ainsi rédigé :

« 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. »

II. - Les dispositions du I s'appliquent à compter du 1er janvier 2003.

Article 151 septies (extraits)

Les loueurs professionnels s'entendent des personnes inscrites en cette qualité au registre du commerce et des sociétés qui réalisent plus de 23 000 euros de recettes annuelles ou retirent de cette activité au moins 50 % de leur revenu.

Sont donc considérées comme non professionnelles :

- les personnes qui ne sont pas inscrites en qualité de loueur en meublé professionnel au registre du commerce,
- les personnes, qui bien qu'inscrites au registre du commerce en qualité de loueur en meublé professionnel, retirent de cette activité à la fois un montant de recettes annuelles inférieur ou égal à 23000 € et moins de 50% de leur revenu global.