

N° 79 du 30 AVRIL 2003

**TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE. CHAMP D'APPLICATION
EXONERATION. 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 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.

Article 39 C

L'amortissement des biens donnés en location ou mis à disposition sous toute autre forme est réparti sur la durée normale d'utilisation suivant des modalités fixées par décret en conseil d'Etat.

En cas de location ou de mise à disposition de biens sous toute autre forme consentie par une personne physique, par une société soumise au régime prévu à l'article 8, par une copropriété visée à l'article 8 quater ou 8 quinquies, ou par un groupement au sens des articles 239 quater, 239 quater B ou 239 quater C, le montant de l'amortissement des biens ou des parts de copropriété admis en déduction de la base imposable ne peut excéder, au titre d'un même exercice, celui 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.

Article 156

L'impôt sur le revenu est établi d'après le montant total du revenu net annuel dont dispose chaque foyer fiscal. Ce revenu net est déterminé eu égard aux propriétés et aux capitaux que possèdent les membres du foyer fiscal désignés aux 1 et 3 de l'article 6, aux professions qu'ils exercent, aux traitements, salaires, pensions et rentes viagères dont ils jouissent ainsi qu'aux bénéfices de toutes opérations lucratives auxquelles ils se livrent, sous déduction :

I. du déficit constaté pour une année dans une catégorie de revenus ; si le revenu global n'est pas suffisant pour que l'imputation puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est reporté successivement sur le revenu global des années suivantes jusqu'à la cinquième année inclusivement.

Toutefois, n'est pas autorisée l'imputation :

1° des déficits provenant d'exploitations agricoles lorsque le total des revenus nets d'autres sources excède 53 360 euros ; ces déficits peuvent cependant être admis en déduction des bénéfices de même nature des années suivantes jusqu'à la cinquième inclusivement.

1° bis des déficits provenant, directement ou indirectement, des activités relevant des bénéfices industriels ou commerciaux lorsque ces activités ne comportent pas la participation personnelle, continue et directe de l'un des membres du foyer fiscal à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité. Il en est ainsi, notamment, lorsque la gestion de l'activité est confiée en droit ou en fait à une personne qui n'est pas un membre du foyer fiscal par l'effet d'un mandat, d'un contrat de travail ou de toute autre convention. Les déficits non déductibles pour ces motifs peuvent cependant être imputés sur les bénéfices tirés d'activités de même nature exercées dans les mêmes conditions, durant la même année ou les cinq années suivantes. Ces modalités d'imputation sont applicables aux déficits réalisés par des personnes autres que les loueurs professionnels au sens du huitième alinéa de l'article 151 septies, louant directement ou indirectement des locaux d'habitation meublés ou destinés à être meublés.

Article 31 A

(Décret n° 98-1243 du 29 décembre 1998 art. 1 Journal Officiel du 30 décembre 1998)

L'amortissement régulièrement comptabilisé au titre d'un exercice et non déductible du résultat de cet exercice en application du deuxième alinéa de l'article 39 C du code général des impôts peut être déduit du bénéfice des exercices suivants, dans les conditions et limites prévues à ce même alinéa. Lorsque le bien cesse d'être soumis aux dispositions de ce même article, l'amortissement non déductible en application de ces dispositions et qui n'a pu être déduit selon les modalités prévues au premier alinéa est assimilé à un amortissement réputé différé en période déficitaire.

En cas de cession de ce bien, l'amortissement non déduit en application des dispositions du deuxième alinéa de ce même article majore la valeur nette comptable prise en compte pour le calcul de la plus-value ou de la moins-value de cession.