

1

Les services caractérisant une activité para-hôtelière peuvent-ils être sous traités ?

Le principal apport de l'arrêt du Conseil d'État réside dans la possibilité pour le propriétaire d'un gîte de pouvoir confier à des tiers ses prestations para-hôtelières sans remise en cause de son imposition à la TVA.

CE 20 novembre 2017, n° 392740

L'essentiel

- ✓ La location d'un logement meublé est exonérée de TVA, sauf si l'hébergement s'accompagne de la fourniture de prestations para-hôtelières. / 1-1
- ✓ La délégation à un tiers des prestations para-hôtelières ne fait pas obstacle à l'application de la TVA. / 1-3
- ✓ Le loueur doit apporter la preuve que ses prestations présentent des caractéristiques similaires à celles proposées par les hôteliers. / 1-4
- ✓ Au regard des BIC, à défaut d'exercice d'une activité de services hôteliers, il convient d'appliquer les règles propres aux loueurs en meublés. / 1-6

→ Le régime des prestations para-hôtelières au regard de la TVA

Les critères de taxation à la TVA des prestations para-hôtelières

1-1 Par principe, tout exploitant qui loue de manière occasionnelle, permanente ou saisonnière un logement meublé est exonéré de TVA (CGI art. 261 D, 4°). Mais, l'exploitant devient assujéti à la TVA lorsqu'il propose 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 (BOFIP-TVA-CHAMP-10-10-50-20-§ 40-12/09/2012 ; voir « La TVA », RF 1087, § 3430) :

- le petit-déjeuner ; il doit être fourni à l'ensemble des locataires selon les usages professionnels, c'est-à-dire soit dans les chambres ou appartements, soit dans un local aménagé pour permettre la consommation sur place situé dans l'immeuble ou l'ensemble immobilier ;
- le nettoyage régulier des locaux. Cette condition est considérée comme établie lorsque, bien que ne fournissant pas effectivement un service régulier de nettoyage, l'exploitant dispose des moyens lui permettant d'assurer un tel service au client durant son séjour, selon une périodicité régulière. En revanche, cette condition devra être considérée comme non satisfaite si l'exploitant se contente d'un nettoyage au début et en fin de séjour ;
- la fourniture de linge de maison ;
- la réception, même non personnalisée, de la clientèle (CGI art. 261 D, 4°b). Cet accueil peut être confié à un mandataire qui l'assure en un lieu différent du local loué lui-même.

Les prestations para-hôtelières peuvent-elles être déléguées à des tiers ?

Assujettissement à la TVA remis en cause par l'administration

1-2 Le propriétaire d'un gîte rural, donné en location, propose en sus de l'hébergement, un service de petit-déjeuner, dont la réalisation est confiée à une société de services, le nettoyage régulier des locaux, la fourniture du linge et la réception de la clientèle.

À l'exception du petit-déjeuner, les autres prestations sont assurées par son épouse ou ses parents.

Le propriétaire du gîte soumet alors son activité à la TVA et dépose une demande de remboursement d'un crédit de TVA. Cette demande lui est refusée successivement par l'administration, puis par les juges administratifs.

Pour la cour administrative d'appel de Bordeaux, en faisant appel à une société de services pour la livraison de petits-déjeuners, le propriétaire du gîte n'est pas considéré comme assurant lui-même ce service, dans des conditions comparables à celles des entreprises hôtelières. Il ne peut donc ni soumettre les loyers à la TVA, ni récupérer la TVA payée sur les factures de ses fournisseurs (CAA Bordeaux 18 juin 2015, n° 13BX02642).

Pour le Conseil d'État, la réalisation d'une prestation par un tiers est sans incidence sur son imposition à la TVA

1-3 Le Conseil d'État annule l'arrêt de la cour administrative d'appel. Il juge que, même si la fourniture des prestations para-hôtelières est déléguée à un tiers dans les conditions précédemment décrites, l'exploitant demeure redevable de la TVA, sous réserve que les prestations soient proposées dans des conditions comparables à celles du secteur hôtelier et que le loueur en soit le seul responsable vis-à-vis de ses clients.

Cette solution rejoint la doctrine administrative, pour qui 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. Mais, lorsque des professionnels distincts assurent, chacun sous leur responsabilité, la fourniture de logements meublés, d'une part, et tout ou partie des prestations annexes, d'autre part, la fourniture de logement meublé est exonérée de la TVA (BOFiP-TVA-CHAMP-10-10-50-20-§ 50-12/09/2012).

De la nécessité de bien justifier la réalité des prestations fournies

1-4 Selon la Haute Assemblée, il convient d'analyser les conditions dans lesquelles les prestations sont rendues pour s'assurer de leur similitude avec celles proposées par le secteur hôtelier.

Ainsi, en l'espèce, reprenant les éléments fournis par l'administration, le Conseil d'État relève que :

- le propriétaire du gîte n'a comptabilisé aucune charge correspondant à des prestations de petit-déjeuner ;
- les documents produits par le propriétaire du gîte sont « dépourvus de garantie d'authenticité suffisante » : la société de service qui fournit le petit-déjeuner appartient à un membre de sa famille et le contrat conclu avec celle-ci est antérieur à son immatriculation au RCS. Par ailleurs, les originaux des attestations émanant des locataires et les copies des contrats conclus avec ceux-ci n'ont pas été présentés à l'administration ;
- la seule production de factures de produits d'entretien ou de lavage, de faibles montants, et d'attestations du père du requérant et de voisins n'établissent pas le nettoyage régulier des locaux et le renouvellement du linge au cours de ce séjour.

Le Conseil d'État en déduit que le propriétaire du gîte ne propose pas des prestations dans des conditions similaires à celles des établissements d'hébergement à caractère hôtelier exploités de manière professionnelle. Son activité est donc exonérée de TVA.

→ À NOTER

De nombreuses décisions jurisprudentielles sont venues préciser ce qu'il convient d'entendre par « prestations similaires à celles rendues par les établissements hôteliers exploités de manière professionnelle » (voir RF 1087, § 3430). Dans l'ensemble, celles-ci sont plutôt défavorables aux loueurs en meublé. Elles soulignent donc la difficulté pour ceux-ci d'apporter la preuve que les prestations supplémentaires, proposées à leurs clients, sont de type hôtelier.

→ Le régime des prestations para-hôtelières au regard des BIC

Critères de distinction du louage de service de la location meublée

1-5 L'activité de louage de services, tout comme la location meublée, relève de la catégorie des BIC. Elle se définit comme étant une convention d'hébergement qui en raison des services fournis ou proposés dépasse la simple jouissance du bien (BOFIP-BIC-CHAMP-40-10-§ 20-05/04/2017).

Pour distinguer le louage de service de la location meublée, l'administration se réfère aux règles applicables en matière de TVA. Ainsi, l'exploitant qui fournit ou propose, en sus de l'hébergement, au moins trois des prestations mentionnées au paragraphe 1-1, dans des conditions similaires à celles proposées par les établissements d'hébergement à caractère hôtelier qui sont exploités de manière professionnelle, relève du régime du louage de services, et non du régime fiscal de la location meublée (BOFIP-BIC-CHAMP-40-10-§ 20-05/04/2017).

Application de règles différentes sur le sort du déficit BIC

L'activité relève du louage de service

1-6 Si l'activité relève du louage de service, le déficit est imputable sur le revenu global à condition que cette activité soit considérée comme exercée à titre professionnel, c'est-à-dire qu'elle soit caractérisée par la participation personnelle, directe et continue de l'un des membres du foyer fiscal à l'accomplissement des actes nécessaires à son activité (CGI art. 156, I bis). En pratique, pour avoir la qualité de BIC professionnel, il faut que l'exploitant participe activement à l'activité.

Lorsque l'activité de louage de service n'est pas exercée à titre professionnel, les déficits non professionnels sont « tunnelisés ». Ils ne sont imputables que sur les autres bénéfices imposables au titre des BIC non professionnels pendant 6 ans. En pratique, si l'exploitant fait appel à un tiers pour réaliser son activité sans intervenir lui-même de façon significative, il ne peut avoir la qualité de professionnel.

L'activité relève de la location meublée

1-7 Si l'activité relève de la location meublée, les déficits suivent les règles suivantes :

- pour les loueurs en meublé professionnels, les déficits sont imputables sur le revenu global ;
- pour les loueurs en meublé non professionnels, les déficits non professionnels sont « tunnelisés ». Leur imputation peut être effectuée pendant dix ans sur les résultats de l'activité de loueur en meublé non professionnel (CGI art. 156, 1^{er}). À l'époque des faits du présent arrêt, la durée d'imputation des déficits était de six ans et non dix ans.

On rappelle que trois conditions doivent être cumulativement réunies pour avoir la qualité de loueur en meublé professionnel (CGI art. 155, IV. 2 ; BOFiP-BIC-CHAMP-40-10-§§ 40 à 240-05/04/2017) :

- un membre du foyer fiscal au moins est inscrit au registre du commerce et des sociétés (RCS) en qualité de loueur professionnel. Cette condition d'inscription au RCS a fait l'objet d'une question prioritaire de constitutionnalité (CE 20 novembre 2017, n° 408176 ; voir FH 3718, p. 2) ;
- les recettes annuelles TTC et charges comprises retirées de cette activité par l'ensemble des membres du foyer fiscal excèdent 23 000 € pour l'année civile ;
- les recettes provenant de la location en meublé excèdent les autres revenus d'activité soumis à l'IR du foyer fiscal.

Activité de louage de service non caractérisée pour le propriétaire du gîte

1-8 Dans l'affaire jugée, estimant que son activité relève du louage de services et non de la location de locaux d'habitation meublés le propriétaire du gîte a déduit de son revenu global le déficit BIC généré par l'exercice de son activité.

Le Conseil d'État n'est pas de cet avis.

Ayant jugé à propos du litige portant sur la TVA (voir § 1-4) que les prestations rendues par le propriétaire du gîte ne présentent pas le caractère de prestations hôtelières, la Haute Assemblée en déduit que l'activité exercée par celui-ci correspond à une activité de location d'habitation meublée et non une activité de louage de services.

À cet effet, elle relève qu'est sans incidence sur cette qualification le fait que :

- l'accueil des clients à leur arrivée soit assuré par le père du propriétaire du gîte et que ceux-ci disposent de ses coordonnées téléphoniques afin de pouvoir le contacter au cours de leur séjour ;
- les clients disposent d'un téléphone, d'une télévision, de places de stationnement ainsi que d'un jardin équipé et d'une piscine. Ces prestations se rapportent à la seule jouissance du bien loué.

La haute juridiction en conclut que le propriétaire du gîte n'exerçant pas une activité de loueur professionnel, le déficit généré par son activité ne peut pas être imputé sur son revenu global.



« La TVA », RF 1087, §§ 3428 à 3443

« Détermination du résultat (BIC-IS) », RF 1080, § 80

« Impôt sur le revenu », RF 1083, §§ 967 et 973 à 976

INFORMEZ-VOUS



**L'ACCÈS UNIQUE À L'ENSEMBLE
DES FONDS ENRICHIS**
du Groupe Revue Fiduciaire

FORMEZ-VOUS



LA FORMATION NUMÉRIQUE
du Groupe Revue Fiduciaire



Groupe
Revue Fiduciaire

Plus d'infos → 01 48 00 59 66 ou src@grouperf.com

www.boutique.grouperf.com